



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Zásoby ve státní příspěvkové organizaci

Inventories in the State-funded Institution

Student: Lukáš Chrobáček

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví

## Zadání bakalářské práce

Student: **Lukáš Chrobáček**  
Studijní program: B6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně  
Téma: **Zásoby ve státní příspěvkové organizaci**  
**Inventories in the State-funded Institution**  
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Základní charakteristika zásob a jejich oceňování
  3. Účtování a vykazování zásob
  4. Zásoby ve státní příspěvkové organizaci
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvztahnosti podnikatelských subjektů*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 352 s. ISBN 978-80-7478-486-6.  
LOUŠA, František. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012, 180 s. ISBN 978-80-247-4115-4.  
ŠEBESTÍKOVÁ, Viola a kol. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.

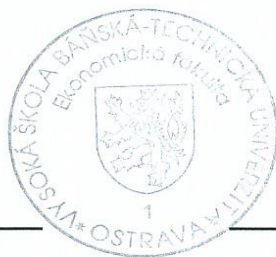
Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 06.05.2016

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracoval samostatně.“

V Ostravě dne 6. 5. 2016

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Lukáš', is written over a horizontal dotted line.

Lukáš Chrobáček



## Obsah

1	Úvod.....	5
2	Základní charakteristika zásob a jejich oceňování.....	7
2.1	Základní charakteristika zásob .....	7
2.1.1	Materiál .....	8
2.1.2	Zásoby vlastní činnosti .....	9
2.1.3	Zboží.....	10
2.2	Oceňování zásob.....	10
2.2.1	Způsoby používané pro ocenění přírůstků zásob .....	11
2.2.2	Způsoby používané pro ocenění vyskladněných zásob .....	12
3	Účtování a vykazování zásob.....	18
3.1.1	Způsoby pořízení zásob .....	19
3.1.2	Způsoby vyřazení zásob .....	19
3.2	Účtová skupina 11 - Materiál .....	20
3.2.1	111 - Pořízení materiálu .....	20
3.2.2	112 - Materiál na skladě .....	21
3.2.3	119 - Materiál na cestě .....	22
3.3	Účtová skupina 12 - Zásoby vlastní výroby .....	23
3.3.1	121 - Nedokončená výroby .....	23
3.3.2	122 - Polotovary vlastní výroby .....	24
3.3.3	123 - Výrobky .....	24
3.4	Účtová skupina 13 - Zboží .....	25
3.4.1	131 - Pořízení zboží .....	25
3.4.2	132 - Zboží na skladě .....	26
3.4.3	138 - Zboží na cestě.....	27
3.5	Dohadné účty pasivní .....	27
3.6	Účtová skupina 18 - Opravné položky .....	27
3.6.1	181 - Opravná položka k materiálu .....	28
3.6.2	182 - Opravná položka k nedokončené výrobě .....	28
3.6.3	183 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby .....	29
3.6.4	184 - Opravná položka k výrobkům.....	29
3.6.5	185 - Opravná položka ke zboží.....	30
3.7	Reklamacie při pořízení zásob.....	30
3.7.1	Účtování u odběratele, způsob A.....	32
3.7.2	Účtování u odběratele, způsob B.....	33
3.7.3	Účtování u dodavatele .....	33
3.8	Inventarizace .....	33

3.8.1	Manko.....	35
3.8.2	Přebytek.....	35
3.9	Škody na zásobách .....	36
3.10	Vzorky .....	37
3.10.1	Poskytnutí vzorku na propagačních akcích .....	37
4	Zásoby ve státní příspěvkové organizaci .....	39
4.1	Organizační struktura .....	40
4.1.1	Centrum Klinických laboratoří.....	41
4.1.2	Centrum Hygienických laboratoří .....	42
4.1.3	Centrum zdravotnických služeb .....	44
4.1.4	Centrum ekonomické a obchodní.....	44
4.1.5	Centrum technické.....	45
4.2	Evidence zásob .....	46
4.2.1	Doklady o pohybu zásob .....	46
4.3	Oceňování a účtování zásob .....	47
4.3.1	Způsoby účtování zásob .....	48
4.3.2	Inventarizace zásob .....	50
4.3.3	Manka a škody.....	50
4.4	Výběrové řízení na zásoby .....	51
4.5	Významní dodavatelé a odběratelé.....	52
5	Závěr .....	53
	Seznam použité literatury .....	55
	Seznam zkratk .....	57
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	

# 1 Úvod

Bakalářská práce je na téma Zásoby ve státní příspěvkové organizaci.

Téma zásoby je pro autora velice zajímavé, jelikož v dnešní době přibližně 90 % firem má ve svém majetku zásoby. Zásoby, byť se zdají na první pohled velmi jednoduché, tak i přesto mohou začínajícímu podnikateli nebo větší firmě zkomplikovat práci na jejich pořízení, následně jejich ocenění a vykazování, jelikož mají své úskalí.

Zásoby v sobě váží peněžní prostředky společnosti. Držet zásoby je nutnost, jelikož zásoby řeší nesoulad mezi výrobou a spotřebou, krytí nepředvídaných poruch a výkyvů a zajišťují tak plynulý průběh výrobních procesů ve společnosti. K plynulému běhu procesů je nutné mít skladové, obrátové a pojistné zásoby. V případě, kdy účetní jednotka nemá tyto zásoby, mohou nastat problémy s výrobou nebo odbytem.

Zásoby a jejich účtování ve státní příspěvkové organizaci se řídí zákonem č. 593/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, Českými účetními standardy pro některé vybrané účetní jednotky č. 706 - Opravné položky a vyřazení pohledávek a Českými účetními standardy pro některé vybrané účetní jednotky č. 707 - Zásoby.

Bakalářská práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části jsou vymezeny jednotlivé charakteristiky zásob. Následně na teoretickou část navazuje část praktická, kde jsou využity jednotlivé poznatky z vybrané společnosti.

Prvním cílem v teoretické části bakalářské práce je základní charakteristika zásob, kde budou popsány definice jednotlivých druhů zásob, jako např. materiálu, zboží atd.

Druhým cílem v teoretické části bakalářské práce je následné oceňování zásob, ve kterém budou popsány způsoby používané pro ocenění přírůstků zásob a způsoby používané pro ocenění vyskladněných zásob.

Třetím cílem v teoretické části bakalářské práce je účtování zásob, ve kterém budou popsány jednotlivé účtování materiálu, nedokončené výroby, polotovarů, výrobků, zboží, opravných položek a způsob jejich vykazování zásob.



Hlavním cílem praktické části bakalářské práce je využít získané teoretické znalosti v praxi u organizace Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě, příspěvková organizace, kde analyzujeme oceňování a účtování jednotlivých druhů zásob.

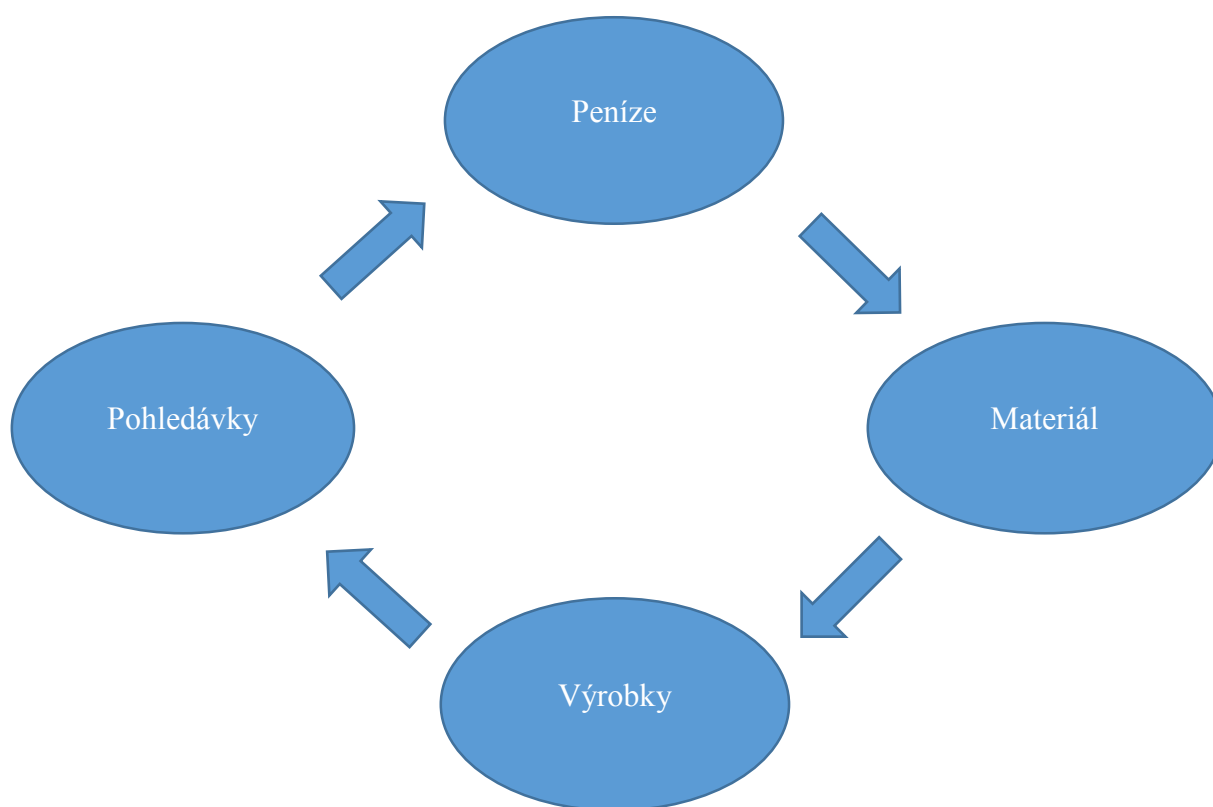
V bakalářské práci bude použita zejména metoda teoretického vymezení základních pojmů, teoretická analýza, syntéza, postupy a deskripce. Důležitou metodou v bakalářské práci je metoda praktické aplikace, kdy tato metoda bude použita při zpracování čtvrté kapitoly. Metoda postupu bude použita v celé bakalářské práci.

Vlastní názory, návrhy, stanoviska, doporučení, zhodnocení a dílčí závěry, které jsou považovány za podstatné, budou v bakalářské práci psány zvýrazněnou kurzívou.

## 2 Základní charakteristika zásob a jejich oceňování

Zásoby v účetní jednotce představují velmi důležitou součást majetku podniku a v rozvaze se vykazují na straně aktiv. Zásoby patří mezi oběžný majetek. Pro oběžný majetek je charakteristické, že mění svou podobu a neustále obíhá. Pro pochopení koloběhu oběžného majetku slouží schéma č. 2.1, kdy účetní jednotka za peněžní prostředky nakoupí materiál, který následně vydá do výroby, kde vzniká nejdříve nedokončená výroba, následně polotovary a na konci výrobního procesu nám, jako účetní jednotce, vznikají hotové výrobky. Hotové výrobky následně účetní jednotka prodává, kde nám vznikají pohledávky a na konci účetní jednotka získá zpět vložené peníze.

**Schéma č. 2.1** - Znázornění koloběhu oběžného majetku



Zdroj: vlastní zpracování

### 2.1 Základní charakteristika zásob

Z hlediska rozvahy zásoby patří do první skupiny oběžného majetku, které se dále větví na materiál, nedokončená výroba a polotovary, dále výrobky, zboží. Účtová třída číslo 1 slouží

v účetnictví pro Zásoby. Účetní jednotka si může následně stanovit ve směrnících o účtování a v účtovém rozvrhu syntetické a analytické účty pro jednotlivé druhy zásob, které má účetní jednotka v souladu se svými podnikatelskými činnostmi. Nejčastěji účetní jednotka vytváří analytické účty k zásobám vzhledem k jejich hmotným odpovědnostem nebo místem uložení zásob, členěním zásob na skladě nebo také zásoby, které jsou oddělené nebo dočasně umístěné mimo účetní jednotku. [9]

U zásob se očekává, že v rámci činnosti podniku se zásoby spotřebovávají (nakoupený materiál na výrobu určitého výrobku nebo zboží, které je pořízeno za účelem následného prodeje), nebo při ní vznikají. [4, 9]

Stavby nebo pozemky, které patří v účetnictví do kategorie dlouhodobého majetku, nemohou být zařazeny do zásob. Výjimku tvoří, pokud podnik danou stavbu nebo pozemek koupil za účelem dalšího prodeje.

Zásoby jsou upravovány zákonem č. 593/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Zou“), vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech, ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 706 - Opravné položky a vyřazení pohledávek (dále jen „ČÚS - 706“) a Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 707 - Zásoby (dále jen „ČÚS - 707“).

Zásoby, jak jsme již uvedli na začátku odstavce, se člení na jednotlivé položky, které konkrétně rozepíšeme.

### **2.1.1 Materiál**

Materiál je část majetku, který je nakoupen za účelem spotřebování. Materiál může být spotřebován jednorázově, kdy mění svou podobu. Materiál bývá spotřebován jak v nevýrobní tak i ve výrobní činnosti. Do této skupiny zásob patří:

- Suroviny - nezpracovaný základní materiál, který přechází do výrobního procesu. Surovina tvoří podstatu výrobku a přechází výrobním procesem do polotovaru. Příkladem mohou být při výrobě nosních pilířů železa, která tvoří základ celého nosního pilíře s dalšími součástky;

- Pomocné látky - látka je určitý druh materiálů, který ve výrobním procesu přechází do výrobku. Je důležité si uvědomit, že netvoří podstatu daného výrobku. Příkladem mohou být různé barvy, laky atd.;
- Provozovací látky - látky, které pomáhají stroje udržet v provozu ve výrobním procesu. Příkladem jsou paliva, mazadla, různé čisticí prostředky atd.;
- Náhradní díly - díly, které uvádějí majetek do původní stavu, kdy byl zařazen účetní jednotkou do provozu. Může se jednat například o svíčky do motoru u automobilů apod.;
- Obaly - zastupují ochrannou funkci hotového výrobku. Jedná se např. při převozu materiálu nebo zásob atd. Je vhodné je při účtování vložit na specifický analytický účet. Obaly mohou být nevratné, které slouží například pro vlastní potřebu nebo pro zabalení zboží, nebo vratné obaly, které jsou specificky popsány ve smlouvě o dodávce zboží s daným dodavatelem;
- Pokusná zvířata - od roku 2008 jsou uvedena v materiálu;
- Drobný hmotný majetek - každá účetní jednotka se může rozhodnout účtovat drobný hmotný majetek (dále jen „DDHM“) jako zásobu, kdy ocenění DDHM si určí účetní jednotka sama a doba použitelnosti v podniku je větší jak 1 rok;
- Movité věci - věci, které si účetní jednotka účtuje jako o zásobách a jsou v podniku kratší jak 1 rok. [3, 5]

### **2.1.2 Zásoby vlastní činnosti**

Mezi zásoby vlastní činnosti patří:

- Nedokončená výroba - produkty, které nejsou již materiálem, jelikož prošly určitými kroky ve výrobním procesu, ale pořád nejsou hotovým výrobkem. Nedokončená výroba se zpravidla skladuje zvlášť od ostatních zásob;
- Polotovary - produkty, které prošly výrobní procesem, ale nejsou hotovými výrobky. Oproti nedokončené výrobě lze polotovary již předávat nebo prodávat jiným podnikům. Může se jednat například o listové těsto, různé odlitky apod. Je vhodné zmínit, že jak nedokončená výroba se skladuje zvlášť od ostatních zásob, tak i polotovary musí být na svém určeném skladě;

- Výrobky - jedná se o hotové výrobky, které prošly celým vlastním výrobním procesem a jsou určené k prodeji nebo vlastní potřebě;

### 2.1.3 Zboží

Zboží je definováno jako nakoupené zásoby za účelem dalšího prodeje. Patří zde:

- Movité věci včetně zvířat;
- Aktivována zvířata vlastního chovu - určena k prodeji;
- Výrobky vlastní výroby - byly aktivovány;
- Pozemky, budovy a stavby - za účelem prodeje. Podmínkou je, aby účetní jednotka tyto budovy nebo stavby neprojíkala. [5, 9]

## 2.2 Oceňování zásob

Oceňování zásob je uvedeno v pravidlech v ČÚS 707 Zásoby, bod 4, který rozvádí ustanovení Zúo a vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

Zásoby jsou oceňovány podle zákona § 25. Náklady, které mohou být součástí pořizovací ceny u zásob, se řídí podle vyhlášky § 57. Tyto náklady jsou součástí pořizovací ceny u zásob. Vyhláška neobsahuje celý výčet nákladů, kdy je velmi pravděpodobné, že mohou vznikat náklady, které nejsou obsažené ve vyhlášce. [4]

Oceňování zásob rozumíme v účetnictví jako přiřazení peněžní hodnoty k jednotlivým účetním položkám. U oceňování zásob se jedná velmi o rozsáhlejší problematiku, jelikož musíme věnovat pozornost hlavně:

- přírůstek zásob,
- úbytek zásob.

Při pořízení zásob je patrný vliv použité ceny a vývoje v čase. Zásoby stejného druhu, které jsou pořízené od různých dodavatelů, mají a budou mít různou cenu. Tyto ceny jsou mnohdy ovlivněny výrobními náklady, které jsou často odlišné výrobními podmínkami nebo strukturou, dále výši vedlejších pořizovacích nákladů, které jsou kalkulované v ceně zásob. [1]

### 2.2.1 Způsoby používané pro ocenění přírůstků zásob

**Pořizovací cena** - je cena, za kterou účetní jednotka oceňuje nakupované zásoby. Do pořizovací ceny patří cena pořízení (cena zásoby, za kterou jí účetní jednotka koupila od dodavatele) a vedlejších nákladů, které souvisí s pořízením dané zásoby. Za vedlejší náklady jsou často považovány náklady za dopravu, clo, pojistné, provizi, skladné. Pokud dodavatel zajišťuje svému odběratelovi dopravu na místo určení svým vozovým parkem, je časté, že poměrná část nákladu za dopravu je rovnou zahrnuta do přímo do ceny pořízení. Součástí pořizovací ceny může být daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), pokud účetní jednotka je neplátcem DPH. V případě, pokud účetní jednotka je plátcem DPH, nemůže zahrnout DPH do pořizovací ceny zásob. Pořizovací cenu můžeme snižovat o různé slevy, které nám poskytnul dodavatel. [8, 9]

Různorodost vedlejších nákladů ukazuje, že pořizovací ceny jednoho druhů zásob mohou být hodnotově velmi odlišné. Pak jen záleží na účetní jednotce, jaký sjednocující prvek zvolí pro ocenění zásob, aby se nemusel jeden druh zásob sledovat v různých pořizovacích cenách. Účetní jednotka pomocí analytických účtů sleduje ceny pořízení a vedlejší náklady, které jsou se zásobami spojené, nebo také případné odchylky od cen pořízení. [1, 9]

Do pořizovací ceny nikdy nemůžeme zahrnout úroky z úvěru nebo půjček, které byly vynaloženy na jejich pořízení.

Vzorec:

$$PC = CP + VN \quad (2.1)$$

Vysvětlivky zkratk:

$PC$  = pořizovací cena

$CP$  = cena pořízení

$VN$  = vedlejší náklady na pořízení zásob

**Vlastní náklady** - oceňujeme zásoby vlastní činnosti. Patří zde nedokončená výroba, polotovary a hotové výrobky. Vlastními náklady se rozumí buď skutečné náklady nebo náklady stanovené účetní jednotkou. Vlastní náklady zahrnují náklady přímé a nepřímé. [8, 9]

Přímé náklady nejsou stanoveny žádným předpisem, které definujeme pouze z teoretického hlediska. Patří mezi ně přímý materiál, přímé mzdy (součástí je zdravotní a sociální pojištění)

a ostatní přímé náklady. Do přímých nákladů mohou být zahrnuty např. subdodávky nebo poddodávky. [4, 3]

Nepřímé náklady jsou náklady, které jsou spojené s více druhy výkonů. Patří mezi ně mzdy technickohospodářských pracovníků, náklady na odbyt apod. Nepřímé náklady nemůžeme zahrnout do pořizovací ceny zásob. [3]

**Reprodukční pořizovací cena** - účetní jednotka touto cestou účtuje pořízené zásoby, které byly získané darem, dědictvím nebo vkladem. Reprodukční pořizovací cenou (dále jen „RPC“) lze ocenit i zásoby, které účetní jednotka zjistila při inventarizaci. Zajímavostí je, že odpad, který vznikl při výrobě a je ve stavu použitelnosti, může účetní jednotka pomocí RPC znovu ocenit. Mimořádně může účetní jednotka ocenit pomocí RPC také zásoby vlastní výroby, ale jen tehdy, kdy jsou špatně zjistitelné vlastní náklady. [3, 8]

## **2.2.2 Způsoby používané pro ocenění vyskladněných zásob**

Při výdeji zásob ze skladu, může být mnohdy problém, jakou cenou ocenit jednotlivé zásoby při výdeji do spotřeby. Existují proto různé metody, které budou vysvětleny v následujícím textu. Jedná se především o:

- FIFO,
- LIFO,
- Metoda sledování skutečné ceny,
- Metoda váženého aritmetického průměru,
- Metoda pevné ceny s odchylkou.

Účetní jednotka musí jednotlivé způsoby ocenění zásob uvést do vnitřních účetních směrnic, které v průběhu účetního období nesmí měnit. Firma nemůže měnit a kombinovat jednotlivé výše uvedené metody v rámci jednoho druhu zásob.

### **FIFO**

V angličtině zkratka FIFO znamená „first in, first out“. V češtině se tomuhle způsobu oceňování říká „první do skladu, první ze skladu“. Tento způsob oceňování zásob se snaží přiblížit při vyskladnění rozvahové ocenění zásob co nejvíce současným cenám na trhu. [4]

Oceňování úbytku zásob ze skladu je vyjádřeno takovou cenou, za kterou jsme zásoby zachytili při prvním přírůstku zásob. První cena je používána po dobu, kdy nejsou vyčerpané jednotky zásob, bez ohledu na to, že fyzicky došlo k úbytku z jiné dodávky. Při úbytku zásob je účtována pořizovací cena nejstarší dodávky. [4, 7]

Pro názornost použití metody FIFO je ukázáno v tabulce 2.1.

**Tabulka 2.1** - Ocenění úbytku zásob pomocí FIFO

Datum	Text	Množství	PS	Příjem	Výdej	KS
2.1.	Nákup zásob, cena 10 Kč/ks	20 ks	0 Kč	200 Kč	0 Kč	200 Kč
3.1.	Nákup zásob, cena 20 Kč/ks	30 ks	200 Kč	600 Kč	0 Kč	800 Kč
7.1.	Výdej ze skladu 10 ks	10 ks	800 Kč	0 Kč	100 Kč	700 Kč
8.1.	Výdej ze skladu 15 ks	15 ks	700 Kč	0 Kč	200 Kč	500 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

#### Výpočet:

**Příjem na sklad 10 ks dne 2.1. budeme oceňovat takto:**

Příjem →  $10 \text{ Kč} \times 20 \text{ ks} = 200 \text{ Kč}$

Konečný stav →  $0 \text{ Kč} + 200 \text{ Kč} = 200 \text{ Kč}$

**Příjem na sklad 30 ks dne 3.1. budeme oceňovat takto:**

Příjem →  $20 \text{ Kč} \times 30 \text{ ks} = 600 \text{ Kč}$

Konečný stav →  $200 \text{ Kč} + 600 \text{ Kč} = 800 \text{ Kč}$

**Výdej ze skladu 15 ks dne 7.1. budeme oceňovat takto:**

Výdej →  $10 \text{ ks} \times 10 \text{ Kč} = 100 \text{ Kč}$

Konečný stav →  $800 \text{ Kč} - 100 \text{ Kč} = 700 \text{ Kč}$

**Výdej ze skladu 10 ks dne 8.1. budeme oceňovat takto:**

Výdej →  $(10 \text{ ks} \times 10 \text{ Kč} + 5 \text{ ks} \times 20 \text{ Kč}) = 200 \text{ Kč}$



Konečný stav → 700 Kč - 200 Kč = 500 Kč

## **LIFO**

V angličtině zkratka LIFO znamená „last in, first out“. V češtině se tomuhle způsobu oceňování říká „poslední do skladu - první ven“. Metoda LIFO nezobrazuje věrnou hodnotu zásob. Čím delší dobu jsou zásoby skladovány, tím s největší pravděpodobností nebude odpovídat současným cenám. U nás tento způsob ocenění nepoužívá. [4]

### **Metoda sledování skutečné ceny**

Materiál můžeme oceňovat pouze tehdy, kdy lze z evidence materiálů zjistit přesně pořizovací cenu právě spotřebovaného materiálů. To znamená, že přesně určíme, z jaké dodávky pochází. Způsob ocenění přesně zobrazuje pohyb materiálu na skladě. [2]

### **Metoda váženého aritmetického průměru**

Mnoho účetních jednotek používá způsob, že při každém pořízení vypočítává vážený aritmetický průměr ze zásob určité položky na skladě a nového přírůstku. Vyskladnění dané položky, které následuje po poslední příjmu položky, oceňuje se takto vypočtenou cenou až do jejího celého vyskladnění nebo do nového nákupu. Pokud je nakoupena zásoba položky, která dosud na skladě nebyla nebo sice byla, ale v momentální době, kdy je pořizována a na skladě není, nemůžeme vypočítat žádný průměr a použijeme skutečnou pořizovací cenu nákupu materiálu nebo zboží. [4, 5]

Existují dvě varianty váženého aritmetického průměru:

- vážený aritmetický průměr proměnlivý - je takový, že po každém novém přírůstku určitého druhu zásoby účetní jednotka zjišťuje nový průměr. Vzorec pro tento aritmetický průměr vypadá takto:

$$VAPPr = \frac{ZNS + PPZNSK}{MNS + PPZNSM} \quad (2.2)$$

Vysvětlivky zkratk:

VAPPr = vážený aritmetický průměr proměnlivý

ZNS = zásoba na skladě v Kč

PPZNSK = poslední přírůstek zásob na sklad v Kč

MNS = materiál na skladě v množství

PPZNSM = poslední přírůstek zásob na sklad v množství

**Tabulka 2.2** - Ocenění úbytku zásob pomocí metody váženého aritmetického průměru proměnlivého

Datum	Text	Cena	Množství	PS	Příjem	Výdej	KS
1.2.	Nákup	10 Kč/kg	100 kg	0 Kč	1 000 Kč	0 Kč	1 000 Kč
2.2.	Nákup	20 Kč/kg	50 kg	1 000 Kč	1 000 Kč	0 Kč	2 000 Kč
3.2.	Vyskladnění	13,3 Kč/kg	20 kg	2 000 Kč	0 Kč	266 Kč	1 734 Kč
4.2.	Nákup	10 Kč/kg	10 kg	1 734 Kč	100 Kč	0 Kč	1 834 Kč
5.2.	Vyskladnění	13,1 Kč/kg	10 kg	1 834 Kč	0 Kč	131 Kč	1 703 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

#### Výpočet ocenění zásob:

##### Nákup dne 1.2. budeme oceňovat:

Nákup →  $100 \text{ kg} \times 10 \text{ Kč} = 1\,000 \text{ Kč}$

Konečný stav →  $0 \text{ Kč} + 1\,000 \text{ Kč} = 1\,000 \text{ Kč}$

##### Nákup dne 2.2. budeme oceňovat:

Nákup →  $50 \text{ kg} \times 20 \text{ Kč} = 1\,000 \text{ Kč}$

Konečný stav →  $1\,000 \text{ Kč} + 1\,000 \text{ Kč} = 2\,000 \text{ Kč}$

##### Vyskladnění dne 2.2. budeme oceňovat:

Cena/kg →  $(10 \text{ Kč} \times 100 \text{ kg} + 20 \text{ Kč} \times 50 \text{ kg}) / (100 \text{ kg} + 50 \text{ kg}) = 13,3 \text{ Kč/kg}$ .

Výdej →  $20 \text{ kg} \times 13,3 \text{ Kč} = 266 \text{ Kč}$

Konečný zůstatek →  $2\,000 \text{ Kč} - 266 \text{ Kč} = 1\,734 \text{ Kč}$

##### Nákup dne 4.2. budeme oceňovat:

Nákup →  $10 \text{ kg} \times 10 \text{ Kč} = 100 \text{ Kč}$

Konečný stav →  $1\,734 \text{ Kč} + 100 \text{ Kč} = 1\,834 \text{ Kč}$

##### Vyskladnění dne 5.2. budeme oceňovat:

Cena/kg → 1 834 Kč / (130 kg + 10 kg) = 13,1 kg/Kč

Výdej → 10 kg x 13,1 Kč = 131 Kč

Konečný stav → 1 834 Kč – 131 Kč = 1 703 Kč

- vážený aritmetický průměr periodický - spočívá v tom, že se průměr nezjišťuje po každém jednotlivém přírůstku zásob, ale vypočítá se jediný průměr za určité období ne delší než 1 měsíc. Takto zjištěná pořizovací cena se použije pro ocenění vydaného materiálu v dalším období. Vzorec pro tento aritmetický průměr vypadá takto:

$$VAPPe = \frac{ZNSKP + PZZOK}{MMPO + PZZOM} \quad (2.3)$$

Vysvětlivky zkratk:

VAPPe = vážený aritmetický průměr periodický

ZNSKP = zásoba na skladě v Kč na počátku období

PZZOK = přírůstek zásob za období v Kč

PZZOM = přírůstek zásob za období v množství

MMPO = množství materiálu na skladě na počátku období

**Tabulka 2.3** - Ocenění úbytku zásob pomocí metody váženého aritmetického průměru periodického

Datum	Text	Cena	Množství	PS	Příjem	Výdej	KS
1.3.	Příjem	10 Kč/kg	100 Kg	0 Kč	1 000Kč	0 Kč	1 000 Kč
2.3.	Příjem	15 Kč/kg	90 Kg	1 000 Kč	1 350 Kč	0 Kč	2 350 Kč
31.3.	Výdej	12,37 Kč/kg	20 Kg	2 350 Kč	0 Kč	247,4 Kč	2 102,6 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet ocenění zásob:

**Nákup dne 1.2. budeme oceňovat:**

Nákup → 100 kg x 10 Kč = 1 000 Kč

Konečný stav → 0 Kč + 1 000 Kč = 1 000 Kč

**Nákup dne 2.2. budeme oceňovat:**

Nákup →  $90 \text{ kg} \times 15 \text{ Kč} = 1\,350 \text{ Kč}$

Konečný stav →  $1\,000 \text{ Kč} + 1\,350 \text{ Kč} = 2\,350 \text{ Kč}$

Výpočet váženého aritmetického průměru periodického bude vypadat takto:

Hodnota konečného stavu je  $2\,350 \text{ Kč}$  ( $1\,000 \text{ Kč} + 1\,350 \text{ Kč}$ )

Množství zásob na skladě je  $190 \text{ kg}$  ( $100 \text{ kg} + 90 \text{ kg}$ )

Průměrná cena zásob je  $12,37 \text{ Kč}$  ( $2\,350 \text{ Kč} / 190 \text{ kg}$ )

**Vyskladnění dne 2.2. budeme oceňovat:**

Výdej →  $20 \text{ kg} \times 12,37 \text{ Kč} = 247,4 \text{ Kč}$

Konečný zůstatek →  $2\,350 \text{ Kč} - 247,4 \text{ Kč} = 2\,102,6 \text{ Kč}$

### **Metoda pevné ceny s odchylkou**

ČÚS - 707 Zásoby nevylučuje ani ocenění zásob pomocí předem stanovené ceny. Tato cena není žádným předpisem upravena. Řídíme se obecnými pravidly, dle kterých použité metody směřují k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti a při stanovení ceny se vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen známých v aktuálním stanovení skladových cen. Je vhodné, aby byl vnitřním předpisem v účetní jednotce během roku upraven způsob změny výše této ceny. [8]

Pokud zásoby oceňujeme pevnou skladovou cenou, vznikají rozdíly mezi skutečnou dosaženou pořizovací cenou a pevnou cenou. Tyto rozdíly jsou odchylky od skutečné ceny při pořízení zásob. Vnitřním předpisem je stanoven způsob rozpouštění pořizovacích nákladů zásob při jejich vyskladnění a oceňovacích odchylek. Doporučujeme, aby byl v účetní jednotce písemně vyhlášen i způsob oceňování zásob a stanovení cen. Občasně aby bylo prověřováno jeho správné celoroční dodržování. [4]

### 3 Účtování a vykazování zásob

ČÚS - 707 dává možnost účetním jednotkám účtovat zásoby dvěma způsoby (A a B). Tím prvním je účtování způsobem A, což znamená, že pořízené zásoby se zapisují do skladové evidence, na skladové karty a dále jsou k vidění na účtech zásob v hlavní knize. Skladová evidence je vedena jak v příslušném ocenění, tak i v jednotkách množství. Teprve až při spotřebě jednotlivých zásob vstupují do nákladů. Výhodou účtování způsobem A je ten, že firma oddělí jednotlivé zásoby. [4]

Při účtování způsobu B, je během roku vedena také skladová evidence jako u účtování způsobu A, ale v účetnictví účtujeme zásoby přímo do nákladu. Na účtech zásob účtujeme nejen na konci účetního období při uzávěrce účetních knih. Jelikož jsou zásoby účtovány přímo nákladů, mohou vznikat tímto účtováním nemalé problémy. V době nákupu zásob si nemůže být každá účetní jednotka vědomá, jak s nakoupenými zásobami bude použito (na jakou zakázku nakoupené zásoby budou použity nebo rozdělení zásob na režijní či přímé, pro jaké středisko). Jestliže se účetní jednotka zabývá maloobchodním prodejem, sklad zásob používaný pro skladování zboží před rozvozem do prodejen, tak účetní jednotce není nebo nemusí být zcela jasné, do které prodejny určité zboží bude navedeno. Zničený nebo poškozený materiál nebo zboží je vhodné přeúčtovat z položky, na kterou byl původně zaúčtován, na účet pro sledování škod. Tím, že během účetního období neúčtujeme u způsobu B na evidenci zásob, není možnost ukázat vliv časového rozdílu mezi okamžikem splnění dodávky a naložení daného závazku. [4]

Způsob účtováním typu B by měl pomoci zjednodušení účetnictví, ale výčet problémů, které byly shrnuty v předchozím odstavci nakonec přináší mnoho starostí. Způsob účtováním typu B je vhodný pro malý okruh účetních jednotek. Tento způsob můžeme používat u maloobchodních jednotek, ale zásoby sledují daní zaměstnanci či odpovědné osoby nebo místa uložení. Účetní jednotka ještě před rozhodnutím, že bude účtovat způsobem B, musí vzít v úvahu, že výsledek hospodaření během účetního období bude zkreslován, jelikož náklady na materiál nebo zboží jsou vykazovány v momentu, kdy je jeho pořízení a ne v momentu, kdy je spotřebován. [4]

*Osobní názor autora je ten, že v případě podniku, který nakupuje malé množství zásob, je výhodnější pro účetní jednotku účtovat zásoby způsobem B. Je to pro podnik jednodušší a časově méně náročné než účtování způsobem A.*

### **3.1.1 Způsoby pořízení zásob**

Zásoby může účetní jednotka pořídit různými způsoby, nejčastěji se však jedná o:

- nakoupené zásoby,
- vlastní činností,
- darováním,
- na zásoby je použita dotace,
- vkladem zásob do podnikání.

#### **a) Nakoupené zásoby**

Oceněny jsou cenami, za které jsme zásoby nakoupili od dodavatele, který tuto cenu požaduje uhradit. K ocenění musíme přičíst i náklady vynaložené na pořízení zásob, jako je dopravné, clo, pojistné apod.

#### **b) Vlastní činností**

Zásoby mohou být pořízeny i vlastní činností. Mezi vlastní činnost patří nedokončená výroba, polotovary a hotové výrobky.

#### **c) Darováním**

Další možností získání zásob je darováním. Dar v podobě zásob, kterou účetní jednotka přijala, je možné zahrnout do základu daně z příjmu, tzn. že není předmětem darovací daně. Pokud obdarovaný hradí daň, dárce hradí daň darovací při darování do ciziny nebo jako ručitel, ale v případě, že daň platí ručitel, pohledávka vzniká vůči obdarovanému. [4]

#### **d) Dotace**

Zásoby lze získat bezúplatnou formou plnění, nebo-li dotacemi.

#### **e) Vkladem zásob do podnikání**

Bezúplatný způsob pohybu zásob může být vklad zásob do podnikání. Zásoby mohou být do podnikání vkládány od jiných osob buď jako součást celkového vkladu majetku, závazku nebo samostatně. [5]

### **3.1.2 Způsoby vyřazení zásob**

Úbytek zásob vyjadřuje účetní jednotka v té ceně, ve které jsou evidovány na skladě.

Patří zde:

- vyskladnění do spotřeby,
- přeskladnění,
- vyřazení kvůli škodám,
- darováním.

#### **a) Vyskladnění do spotřeby**

Obchodní jednotka, která nakupuje zásoby a účtuje způsobem B, jsou zásoby účtovány do nákladů přímo při nákupu. U způsobu A, účetní jednotka účtuje prodej zásob jako jejich úbytek do nákladů a zároveň výnos z prodeje proti pohledávkám, kdy případná tržba je v hotovosti proti pokladně.

U neobchodních jednotek, je účtování o nákladech na spotřebu materiálu dobře zorganizovat, aby účetní jednotka měla největší možné spektrum informací.

#### **b) Přeskladnění**

Jedná se o přeskladnění mezi jednotlivými sklady v podniku.

#### **c) Vyřazení kvůli škodám**

Zmetky jsou výrobky vlastní výroby, nebo také polotovary, které bohužel neodpovídají kvalitativním normám či předepsaným technickým parametrům. Tyto zmetky jsou následně pak vyřazeny.

### **3.2 Účtová skupina 11 - Materiál**

V účtové skupině číslo 11 nalezneme položky Pořízení materiálu (číslo účtu 111), Materiál na skladě (číslo účtu 112) a Materiál na cestě (číslo účtu 119).

#### **3.2.1 111 - Pořízení materiálu**

Na účtu číslo 111 účtujeme všechny položky, které souvisí s pořízením zásob, konkrétně materiálu. Pořízení samotného materiálu se objeví na účtu 111 i vedlejší náklady související s pořízením, jako je dopravné, pojištění, cla atd. Po vystavení příjemky se částka na účtu 111 - Pořízení materiálu vynuluje a objeví na účtu 112 - Materiál na skladě.

Účet 111 - Pořízení materiálu nemůže vykazovat zůstatek k rozvahovému dni. [3, 5]

Pokud účetní jednotka je plátcem DPH, nezahrnuje do nakoupeného materiálu DPH od plátce daně. Pokud nakupuje materiál od neplátce DPH, nemá možnost si odečíst DPH z nakoupeného materiálu. Ukázka účtování je znázorněna v tabulce 3.1.

**Tabulka 3.1 - Účetní případy pořízení materiálu typu A u plátce DPH**

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Cena	MD	D
1	FAP	Nákup materiál bez daně	10 000 Kč	111	321
		DPH 21 %	2 100 Kč	343	321
2	FAP	Dopravné	1 000 Kč	111	321
		DPH 21 %	210 Kč	343	321
3	Příjemka	Příjem materiálu na sklad	11 000 Kč	112	111
4	VPD	Úhrada faktur	13 310 Kč	321	261

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud účetní jednotka není plátcem DPH, nemůže si odečíst DPH, které následně přičítá do ceny materiálu. Ukázka účtování je znázorněna v tabulce 3.2.

**Tabulka 3.2 - Účetní případy pořízení materiálu typu A u neplátce DPH**

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Cena	MD	D
1	FAP	Nákup materiál bez daně	10 000 Kč	111	321
		DPH 21 %	2 100 Kč	111	321
2	FAP	Dopravné	1 000 Kč	111	321
		DPH 21 %	210 Kč	111	321
3	Příjemka	Příjem materiálu na sklad	13 310 Kč	112	111
4	VPD	Úhrada faktur	13 310 Kč	321	261

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.2.2 112 - Materiál na skladě

Na účet 112 účtujeme nakoupený materiál s vedlejšími náklady související s pořízením. Účtu 112 předchází účet 111 - Pořízení materiálu. Ukázka účtování je znázorněna v tabulce 3.3.

Materiál na skladě zahrnuje základní materiál, obaly, dlouhodobý drobný hmotný majetek, náhradní díly, pomocné látky. Na základě příjemky účtujeme na sklad přijetí materiálu. Na úbytek materiálu ze skladu nám slouží výdejka.



Pokud účetní jednotka během účetního období používá periodický způsob evidence zásob, tento účet 112 - Materiál na skladě není používán. K rozvahovému dni musí účetní jednotka převést počáteční stav tohoto účtu na účet 501 - Spotřeba materiálu. Na základě skladní karty je pak konečný stav odúčtován z účtu 501 - Spotřeba materiálu na účet 112 - Materiál na skladě. [3]

**Tabulka 3.3 - Účetní případy pořízení materiálu typu A**

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	MD	D
1	ID	Převod počátečního stavu při otevírání knih	112	491
2	Příjemka	Příjemka materiálu na sklad	112	111
3	Příjemka	Přijetí materiálu jako dar	112	649
4	Výdejka	Vyskladnění materiálu - prodej	544	112
5	Příjemka	Příjem materiálu na sklad, které bylo vyfakturováno v minulém účetním období	112	119
6	ID	Přebytek materiálu	112	649
7	ID	Manko do normy	501	112
8	ID	Manko nad normu	547	112
9	ID	Materiál, který byl zničen živelnou pohromou	547	112
10	ID	Převod konečného stavu při uzavírání knih	492	112

Zdroj: Vlastní zpracování

**Tabulka 3.4 - Účetní případy pořízení materiálu typu B**

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	MD	D
1	Faktura	Nákup materiálu	501	321
2	ID	Přijetí materiálu jako dar	501	414

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.2.3 119 - Materiál na cestě

Účetní jednotka účtuje o materiálu na cestě vždy k rozvahovému dni, kdy neobdržela materiál, který byl již předem vyfakturován. V následujícím účetním období, kdy obdrží materiál, účetní jednotka musí 119 - Materiál na cestě vynulovat a fyzický materiál se zaúčtuje na účet číslo 112 - Materiál na skladě. Ukázka účtování je znázorněna v tabulce 3.5. [3, 5]

Může se stát, že účetní jednotka má k rozvahovému dni na účtu 111 zůstatek, ale dodavatelskou fakturu přijala, nicméně se může stát, že materiál nedošel, účetní jednotka musí využít účet 119 - Materiál na cestě. V následujícím účetním období, kdy dodávka materiálu dojde k účetní jednotce, je na základě příjemky převzat na sklad materiálu, musí účetní jednotka účet 119 vynulovat a celková hodnota se objeví na účtu 112. [3, 5]

**Tabulka 3.5 - Použití účtu 119 - Materiál na cestě v praxi**

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Cena	MD	D
1	FAP	Nákup materiál bez daně	10 000 Kč	111	321
		DPH 21 %	2 100 Kč	343	321
2	VÚD	Nedodání materiálu na konci účetního období	10 000 Kč	119	111
3	VÚD	Příjem materiálu na sklad	10 000 Kč	112	119

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.3 Účtová skupina 12 - Zásoby vlastní výroby

V účtové skupině číslo 12 nalezneme tyto položky:

- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary vlastní výroby
- 123 - Výrobky

#### 3.3.1 121 - Nedokončená výroby

U nedokončené výroby rozumíme takové produkty, které prošly buď jedním nebo několika stupni výroby, které nejsou aktuálně materiálem, ale ani na druhou stranu nejsou hotovým výrobkem. Velkým problémem, které nastává u nedokončené výroby, je jejich správné ocenění. Bohužel účetní předpisy naznačují v tomto případě pouze rámeček, jakým postupem má účetní jednotka postupovat při stanovení vlastních nákladů. Ukázka účtování nedokončené výroby je znázorněna v tabulce 3.6. [3, 5]

**Tabulka 3.6 - Použití účtu 121 - Nedokončená výroby**

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	MD	D
1.	VÚD	Převod počátečního stavu na účtu 121 - Nedokončená výroby	121	491
2.	VÚD	Zvýšení stavu zásob nedokončené výroby ve skladě	121	508

5.	VÚD	Snížení stavu zásob nedokončené výroby ve skladě	508	121
6.	VÚD	Převod konečného stavu na účtu 121 - Nedokončená výroby	492	121

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.3.2 122 - Polotovary vlastní výroby

Pod polotovary vlastní výroby si můžeme představit takové produkty, které od prvního stupně výroby neprošly zatím všemi výrobními fázemi. Do hotové výrobku mohou být teprve zkompletovány nebo dokončeny až v další fázi výroby. Od produktů nedokončené výroby, polotovary splňují mnoho kvalitativních charakteristik a lze je prodávat. Problémem, stejně jako u nedokončené výroby, je správné ocenění polotovarů, jelikož účetní předpisy naznačují pouze rámec, jak mají účetní jednotky postupovat při stanovení nákladů. Ukázka účtování polotovarů vlastní výroby je znázorněna v tabulce 3.7. [3, 5]

**Tabulka 3.7** - Použití účtu 122 - Polotovary vlastní výroby

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	MD	D
1.	VÚD	Převod počátečního stavu na účtu 122 - Polotovary vlastní výroby	122	491
2.	VÚD	Zvýšení stavu zásob polotovarů ve skladě	122	508
5.	VÚD	Snížení stavu zásob polotovarů ve skladě	508	122
6.	VÚD	Převod konečného stavu na účtu 122 - Polotovary vlastní výroby	492	122

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.3.3 123 - Výrobky

Výrobkem chápeme určitý dokončený produkt, který je primárně určený k prodeji, nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky. Největším problémem, se kterou se účetní jednotka setkává, je jejich správné ocenění, neboť účetní předpisy pouze naznačují rámec, jakým postupovat při stanovení vlastních nákladů. Ukázka účtování polotovarů je znázorněna v tabulce 3.8. [3, 5]

**Tabulka 3.8** - Použití účtu 123 - Výrobky

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	MD	D
1.	VÚD	Převod počátečního stavu na účtu 123 - Výrobky	123	491
2.	VÚD	Převzetí výrobku na sklad	123	508
3.	VÚD	Převod výrobků z nedokončené výroby	123	121

4.	VÚD	Převod výrobků z dokončených polotovarů	123	122
5.	VÚD	Úbytek zásob výrobků	508	123
6.	VÚD	Převod konečného stavu na účtu 123 - Výrobky	492	123

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.4 Účtová skupina 13 - Zboží

V účtové skupině číslo 13 nalezneme položky Pořízení zboží (číslo účtu 111), Zboží na skladě (číslo účtu 112) a Zboží na cestě (číslo účtu 119).

#### 3.4.1 131 - Pořízení zboží

Na účtu 131 - Pořízení zboží účetní jednotka sdružuje všechny výdaje, které souvisejí s pořízením zásob zboží. V momentě, kdy sklad vystaví příjemku, je výše odúčtována z účtu 131 - Pořízení zboží na účet 132 - Zboží na skladě. Tento účet, stejně jako účet 111 - Pořízení materiálu, nesmí k rozvahovému dni vykazovat jakýkoliv zůstatek. Existuje další možnost, že účetní jednotka má k rozvahovému dni zboží, ale od dodavatele neobdržela fakturu nebo daňový doklad. Účetní jednotka má povinnost odúčtovat z účtu 131 - Pořízení zboží jeho hodnotu, kterou převede na vrub účtu 389 - Dohadné účty pasivní. V dalším účetním období účetní jednotka v okamžiku přijetí faktury nebo daňového dokladu závazek vyruší z účtu 389 - Dohadné účty pasivní na účet 321 - Dodavatelé. Ukázka účtování pořízení zboží je znázorněna v tabulce 3.9. [3, 5]

**Tabulka 3.9 - Účetní případy pořízení zboží typu A u plátce DPH**

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Cena	MD	D
1	FAP	Nákup zboží bez daně	10 000 Kč	131	321
		DPH 21 %	2 100 Kč	343	321
2	FAP	Dopravné	1 000 Kč	131	321
		DPH 21 %	210 Kč	343	321
3	Příjemka	Příjem zboží na sklad	11 000 Kč	132	131
4	VPD	Úhrada faktur	13 310 Kč	321	261

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud není účetní jednotka plátcem DPH, nemůže si odečíst DPH. DPH následně musí přičíst do ceny zboží. Ukázka účtování je znázorněna v tabulce 3.10.

**Tabulka 3.10 - Účetní případy pořízení zboží typu A u neplátce DPH**

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Cena	MD	D
1	FAP	Nákup zboží bez daně	10 000 Kč	131	321
		DPH 21 %	2 100 Kč	131	321
2	FAP	Dopravné	1 000 Kč	131	321
		DPH 21 %	210 Kč	131	321
3	Příjemka	Příjem materiálu na sklad	13 310 Kč	132	131
4	VPD	Úhrada Faktur	13 310 Kč	321	261

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.4.2 132 - Zboží na skladě

Na účtu číslo 132 - Zboží na skladě účetní jednotka účtuje nakoupené zboží za účelem dalšího prodeje v nezměněné podobě. Zboží na skladě je účtováno pomocí příjemek, úbytek zásob ze skladu je účtováno pomocí výdejek. Ukázka účtování je znázorněna v tabulce 3.11.

Používá-li účetní jednotka během účetního období způsob evidence zásob typu B, které znamená ihned do spotřeby, není tento účet vůbec používán během účetního období. Teprve až k rozvahovému dni jsou všechny částky z účtu 504 - Spotřeba zboží odúčtovány z účtu 504 - Spotřeba zboží na účet 132 - Zboží na skladě. [3, 5]

**Tabulka 3.11** - Účetní případy pořízení zboží typu A

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	MD	D
1	Příjemka	Příjemka zboží na sklad	132	131
2	Příjemka	Přijetí zboží jako dar	132	414
3	Výdejka	Vyskladnění zboží - prodej	504	132
4	Příjemka	Příjem zboží na sklad, které bylo vyfakturováno v minulém účetním období	132	138
5	ID	Přebytek zboží	132	649
6	ID	Manko do normy	504	132
7	ID	Manko nad normu	547	132
8	ID	Zboží, které bylo zničeno živelnou pohromou	547	132

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.4.3 138 - Zboží na cestě

Účetní jednotka účtuje o zboží na cestě za situace, pokud k rozvahovému dni neobdržela fakturu za dodávku zboží. Teprve až v okamžiku, kdy účetní jednotka v následujícím účetním období obdrží zboží, potom z účtu 138 - Zboží na cestě odúčtujeme hodnotu zboží na účet 132 - Zboží na skladě. Ukázka použití účtu 138 - Zboží na cestě je znázorněna v tabulce 3.12.

Jestliže účetní jednotka má k rozvahovému dni k dispozici pouze účetní doklad nebo-li fakturu, a zboží doposud nedorazilo, účetní jednotka musí potom z účtu 131 - Pořízení zboží odúčtovat fakturovanou částku, kterou převede na vrub účtu 138 - Zboží na cestě. V následujícím účetním období, kdy účetní jednotce dané zboží je dodáno a na základě příjemky převzato na sklad zboží, je částka z účtu 138 - Zboží na cestě přeúčtována na účet 132 - Zboží na skladě. Ukázka účtování zboží na cestě je uvedena v tabulce 3.12 - Použití účtu 138 - Zboží na cestě v praxi. [3, 5]

**Tabulka 3.12** - Použití účtu 138 - Zboží na cestě v praxi

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Cena	MD	D
1	FAP	Nákup zboží bez daně	10 000 Kč	131	321
		DPH 21%	2 100 Kč	343	321
2	VÚD	Nedodání zboží na konci účetního období	10 000 Kč	138	131
3	VÚD	Příjem zboží na sklad	10 000 Kč	132	138

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.5 Dohadné účty pasivní

K rozvahovému dni se může stát, že účetní jednotka disponuje materiálem nebo zbožím (na základě dodacího listu), který zaúčtuje na stranu Má Dáti (dále jen „MD“), ale dodavatelskou fakturu od dodavatele nezískala. Účetní jednotka má povinnost odúčtovat účet 111 - Pořízení materiálu, případně 131 - Pořízení zboží a jeho hodnotu převést na účet 389 - Dohadné účty pasivní. V příštím období je tento účet 389 vypořádán s účtem 321 - Dodavatelé, kdy účetní jednotka získá dodavatelskou fakturu. [3, 5]

### 3.6 Účtová skupina 18 - Opravné položky

Opravné položky k zásobám jsou tvořeny za účelem, kdy je ocenění zásob vyšší než hodnota zásob na trhu. Opravné položky nejsou uznatelným daňovým nákladem. Pokud účetní jednotky netvoří opravné položky, dochází k tomu, že zkresluje reálný obraz o majetku.

Opravné položky jsou upravovány vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně § 65 a ČÚS - 706. [3, 5]

### 3.6.1 181 - Opravná položka k materiálu

Účetní jednotka účtuje na tomto účtu dočasné snížení ocenění materiálu. Tvorba této opravné položky k materiálu se účtuje souvztažně s účtem 556 - tvorba a čerpání ostatních opravných položek. Účet 556 není daňově uznatelným nákladem. Stává se v praxi, že účetní jednotka tento účet netvoří, i když došlo ke snížení ocenění zásob materiálu. Ukázka účtování opravných položek k materiálu je znázorněno v tabulce 3.13. [3, 5]

**Tabulka 3.13** - Účtování opravných položek k materiálu

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Cena	MD	D
1	ID	Počáteční stav účtu 181 - opravné položky k materiálu	1 000 Kč	491	181
2	ID	Tvorba opravné položky k materiálu - snížení ocenění materiálu	1 000 Kč	556	181
3	ID	Zrušení sníženého ocenění materiálu	1 000 Kč	181	556
4	ID	Konečný stav účtu 181 - opravné položky k materiálu	1 000 Kč	181	492

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.6.2 182 - Opravná položka k nedokončené výrobě

Účetní jednotka účtuje na tomto účtu dočasné snížení ocenění nedokončené výroby. Tvorba této opravné položky k nedokončené výrobě se účtuje souvztažně s účtem 556 - tvorba a čerpání ostatních opravných položek. Účet 556 není daňově uznatelným nákladem. Stává se v praxi, že účetní jednotka tento účet netvoří, i když došlo ke snížení ocenění zásob nedokončené výroby. Ukázka účtování opravných položek k nedokončené výrobě je znázorněno v tabulce 3.14. [3, 5]

**Tabulka 3.14** - Účtování opravných položek k nedokončené výrobě

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Cena	MD	D
1	ID	Počáteční stav účtu 182 - opravné položky k nedokončené výrobě	1 000 Kč	491	182

2	ID	Tvorba opravné položky k nedokončené výrobě - snížení ocenění nedokončené výroby	1 000 Kč	556	182
3	ID	Zrušení sníženého ocenění nedokončené výroby	1 000 Kč	182	556
4	ID	Konečný stav účtu 182 - opravné položky k nedokončené výrobě	1 000 Kč	182	492

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.6.3 183 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby

Účetní jednotka účtuje na tomto účtu dočasné snížení ocenění polotovarů vlastní výroby. Tvorba této opravné položky k polotovarům se účtuje souvztažně s účtem 556 - tvorba a čerpání ostatních opravných položek. Účet 556 není daňově uznatelným nákladem. Stává se v praxi, že účetní jednotka tento účet netvoří, i když došlo ke snížení ocenění zásob polotovarů vlastní výroby. Ukázka účtování opravných položek k polotovarům je znázorněno v tabulce 3.15. [3, 5]

**Tabulka 3.15** - Účtování opravných položek k polotovarům

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Cena	MD	D
1	ID	Počáteční stav účtu 183 - opravné položky k polotovarům	1 000 Kč	491	183
2	ID	Tvorba opravné položky k polotovarům - snížení ocenění polotovarů	1 000 Kč	556	183
3	ID	Zrušení sníženého ocenění polotovarů	1 000 Kč	183	556
4	ID	Konečný stav účtu 183 - opravné položky k polotovarům	1 000 Kč	183	492

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.6.4 184 - Opravná položka k výrobkům

Účetní jednotka účtuje na tomto účtu dočasné snížení ocenění výrobků. Tvorba této opravné položky k výrobkům se účtuje souvztažně s účtem 556 - tvorba a čerpání ostatních opravných položek. Účet 556 není daňově uznatelným nákladem. Stává se v praxi, že účetní jednotka tento účet netvoří, i když došlo ke snížení ocenění zásob výrobků. Ukázka účtování opravných položek k výrobkům je znázorněno v tabulce 3.16. [3, 5]



**Tabulka 3.16 - Účtování opravných položek k výrobkům**

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Cena	MD	D
1	ID	Počáteční stav účtu 184 - opravné položky k výrobkům	1 000 Kč	491	184
2	ID	Tvorba opravné položky k výrobkům - snížení ocenění výrobků	1 000 Kč	556	184
3	ID	Zrušení sníženého ocenění výrobků	1 000 Kč	184	556
4	ID	Konečný stav účtu 184 - opravné položky k výrobkům	1 000 Kč	184	492

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.6.5 185 - Opravná položka ke zboží

Účetní jednotka účtuje na tomto účtu dočasné snížení ocenění zboží. Tvorba této opravné položky ke zboží se účtuje souvztačně s účtem 556 - tvorba a čerpání ostatních opravných položek. Účet 556 není daňově uznatelným nákladem. Stává se v praxi, že účetní jednotka tento účet netvoří, i když došlo ke snížení ocenění zásob zboží. Ukázka účtování opravných položek ke zboží je znázorněno v tabulce 3.17. [3, 5]

**Tabulka 3.17 - Účtování opravných položek ke zboží**

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Cena	MD	D
1	ID	Tvorba opravné položky ke zboží - snížení ocenění zboží	1 000 Kč	556	185
2	ID	Zrušení sníženého ocenění zboží	1 000 Kč	185	556
3	ID	Počáteční stav účtu 185 - opravné položky ke zboží	1 000 Kč	491	185
4	ID	Konečný stav účtu 185 - opravné položky ke zboží	1 000 Kč	185	492

Zdroj: Vlastní zpracování

## 3.7 Reklamace při pořízení zásob

U každé reklamace je nutné, aby účetní jednotka zvážila příčinu jejího vzniku. Pokud např. odběratel reklamuje zjevně chybný výpočet na faktuře před její splatností, je možné, aby do nákladů či zásob zaúčtoval správnou částku a o její reklamovanou hodnotu přímo upravila

účtování o závazku vůči dodavateli. DPH je ovšem možno odečíst pouze v hodnotě, která je uvedena na daňovém dokladu. Proto je u plátců DPH je normální zúčtování závazku dle přijaté faktury a po přijetí dobropisu či vrubopisu zúčtování reklamované částky zvláštní položkou minusem, která patří do závazků. [4]

Účtování bude o něco složitější, když se cena, která je zaznamenána na faktuře, liší od ceny smluvené nebo fakturované množství od množství, které je na dodacím listě. V tomto případě musí účetní jednotka nutně ověřit, zda nedošlo na poslední chvíli ke změně smlouvy nebo zda neexistuje nějaký další dodací list, případně potvrzení o vrácení dodaného zboží. Pokud bude zjištěno, že je důvod pro reklamace nezpochybnitelný, může být o reklamaci účtováno ihned. Je proto mít na paměti ustanovení Zoú. Z tohoto ustanovení je, že není možné účtovat o ziscích, které nebyly dosud dosaženy, a proto nelze účtovat o pohledávkách z reklamací před jejich uznáním. [4]

Při účtování je nutné vždy rozlišovat, zda byla reklamovaná dodávka již uhrazena, nebo zda byla reklamovaná cena v důsledku např. špatné kvality až po vydání do spotřeby, nebo zásoba při uznání reklamace je ještě skladem a konečně, zda výsledek u reklamace je znám v běžném, nebo také v následujícím účetním období. To znamená podle vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů, je možné účtovat reklamace do nákladů či výnosu pouze tehdy, pokud je o nich účtováno v období, ve kterém byly uskutečněny takové účetní případy, které se jich týkají a alespoň při uzavírání účetních knih je třeba reklamace, které jsou minusem na saldokontním účtu, aniž by vůči příslušnému obchodnímu partneru byla jiná, vyšší kladná položka, převést na opačný účet tak, aby výsledná částka byla na příslušném účetní straně vedena v kladné hodnotě. Tak např. u dodavatele, u kterého je jím poskytnutý dobropis poté, co odběratel danou fakturu již uhradil, je obvykle účtován minusem na účtu odběratele. Pokud do uzávěrky účetních knih není tato částka zaúčtována nebo uhrazena a vůči konkrétnímu odběrateli nejsou evidovány další nebo jiné pohledávky, je třeba částku dobropisu převést na některý z účtů, který se týká závazků z obchodních vztahů. [4]

V účetnictví používá účetní jednotka pro reklamaci účet číslo 377 - Ostatní krátkodobé pohledávky. Na účtu 377 - Ostatní krátkodobé pohledávky můžeme jako účetní jednotka účtovat ostatní pohledávky z obchodních vztahu. Na konci účetního období musí účetní jednotka převést zůstatek na účet 492 - Konečný účet rozvázný. [5]

### 3.7.1 Účtování u odběratele, způsob A

**Tabulka 3.18** - Účtování reklamace a přijetí dobropisu. Dodavatel uznal reklamaci

Datum	Doklad	Účetní případ	Cena	MD	D
1.3.	FAP	Nákup zboží (10 ks)			
		Cena bez daně	10 000 Kč	131	321
		DPH 21 %	2 100 Kč	343	321
1.3.	VBÚ	Zaplacení Faktury ze dne 1.3.	12 100 Kč	321	241
1.3.	VPD	Dopravné zboží bez daně	100 Kč	131	261
		DPH 21 %	21 Kč	343	261
1.3.	Příjemka	Příjem zboží na sklad (9 ks)	9 100 Kč	132	131
1.3.	VÚD	V dodávce chyběl 1 kus zboží	1 000 Kč	377	131
2.3.	VÚD	Dodavatel uznal reklamaci v plné výši			
		cena bez daně	1 000 Kč	321	377
		DPH 21 %	210 Kč	321	343

Zdroj: Vlastní zpracování

**Tabulka 3.19** - Účtování reklamace způsobem A a přijetí dobropisu. Dodavatel neuznal reklamaci

Datum	Doklad	Účetní případ	Cena	MD	D
1.3.	FAP	Nákup zboží (10 ks)			
		Cena bez daně	10 000 Kč	131	321
		DPH 21 %	2 100 Kč	343	321
1.3.	VBÚ	Zaplacení Faktury ze dne 1.3.	12 100 Kč	321	241
1.3.	VPD	Dopravné zboží bez daně	100 Kč	131	261
		DPH 21 %	21 Kč	343	261
1.3.	Příjemka	Příjem zboží na sklad (9 ks)	9 100 Kč	132	131
1.3.	VÚD	V dodávce byl 1 kus špatný	1 000 Kč	377	131
2.3.	VÚD	Dodavatel neuznal reklamaci			
		cena bez daně	1 210 Kč	549	377

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.7.2 Účtování u odběratele, způsob B

U způsobu B účtuje účetní jednotka u odběratele o svých reklamacích podobně, jako účtování u způsobu A, ale za podmínky, že používá nákladové účty, na kterých účtuje o spotřebě. [4, 5]

**Tabulka 3.20** - Účtování reklamace způsobem B a přijetí dobropisu. Dodavatel neuznal reklamaci

Datum	Doklad	Účetní případ	Cena	MD	D
1.3.	FAP	Nákup zboží (10 ks)			
		Cena bez daně	10 000 Kč	504	321
		DPH 21 %	2 100 Kč	343	321
1.3.	VBÚ	Zaplacení Faktury ze dne 1.3.	12 100 Kč	321	241
1.3.	VPD	Dopravné zboží bez daně	100 Kč	504	261
		DPH 21 %	21 Kč	343	261
1.3.	VÚD	V dodávce byl 1 kus špatný	1 000 Kč	377	504
2.3.	VÚD	Dodavatel neuznal reklamaci cena bez daně	1 210 Kč	549	377

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.7.3 Účtování u dodavatele

Dodavatel účtuje až o výsledku reklamačního řízení. Jeho účtování o jím poskytnuté slevě na základě reklamace odběratele je pro účetní jednotku jednodušší, protože nemusí měnit ocenění prodaných zásob a mění pouze hodnotu dané fakturace. Účetní jednotka účtuje reklamaci minusem do výnosů, pokud byla poskytnutá sleva na výkony vyfakturované v běžném roce. Pokud účetní jednotka zná výsledek reklamace až v některém jiném budoucím období, účtuje se do ostatních provozních nákladů. Je vhodné, aby účetní jednotka používala zvláštní analytické účty pro vysledování hodnoty poskytnutých slev. [4]

## 3.8 Inventarizace

Účetní jednotka pomocí inventury zjišťuje skutečné stavy majetku a závazku, které jsou v inventurních soupisech zachyceny. Inventarizace pro státní příspěvkové organizace je dle vyhlášky č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků proces, během kterého jsou porovnávány výsledky fyzického stavu majetku a závazku, které jsou dále zachyceny v inventurních soupisech s účetním stavem, které dále účetní jednotka prověřuje správné ocenění

zjištěného stavu a posuzováno, zda neexistuje problém předvídatelného rizika či možné ztráty. Pro je fyzická nebo dokladová inventura jen jednou částí inventarizace. [12]

Inventarizace je obvykle prováděna na základě příkazu, který podává nejčastěji vedoucí orgán účetní jednotky. Touto normou by měla být stanovena určitá pravidla provádění inventurních a inventarizačních prací. Dále určeny osoby za provedení jednotlivých dílčích etap. Je vhodné základní pravidla pro provádění inventarizací vymezit obecnou směrnicí a každoročně následně vyhlášovat termíny a odpovědné osoby za inventarizaci. Nezapomeňme, že zákon nařizuje uchovat podpisové vzory odpovědných osob za inventarizaci. [7, 12]

Základní pravidla pro provádění inventarizačních prací u vybrané účetní jednotky se týkají například:

- Sestaví se plán inventur a vybraná účetní jednotka stanoví postup při jeho sestavování;
- Vybraná účetní jednotka zřídí inventarizační komisi nebo inventarizační komise, jmenuje jejich členy a stanoví rozsah pravomocí;
- Vybraná účetní jednotka stanoví pravidla pro jmenování členů inventarizační komise nebo inventarizačních komisí;
- Inventarizační komisi vybraná účetní jednotka zřizuje nejpozději do okamžiku zahájení inventury;
- Zajistit podmínky pro zjišťování skutečné stavu inventarizačních položek a jejich částí;
- Zajistit podmínky pro ověřování, zda zjištěný skutečný stav inventarizačních položek u vybrané účetní jednotky odpovídá jejich stavu v účetnictví;
- Zajistit připojování podpisových záznamů osob odpovědných za průkaznost účetních záznamů;
- Stanovit výši ocenění pohledávek a závazku;
- Stanovit pro průběžné inventarizace způsob jejich provedení a náležitosti inventurních zápisů, pokud jsou jimi nahrazeny inventurní soupisy;
- Stanovit postupy pro vyhodnocení inventarizační zprávy. [12]

Pokud účetní jednotka provádí průběžnou inventarizaci zásob, je třeba stanovit podmínky, za jakých bude zjišťována účetní hodnota zásob v okamžiku zahájení práce na

inventarizaci daného druhu zásob, případně zásob umístěných v inventované provozovně či na inventovaném místě. [7, 12]

### **3.8.1 Manko**

Manko nastane, pokud je zaprvé skutečný stav nižší než stav účetní, a za druhé, tento stav nedoložíme žádným jiným účetním dokladem. Manko je rozlišováno podle odpovědnosti zaměstnanců a podle povahy: [6]

#### **Manko nezaviněné do výše norem přirozených úbytků**

Manko nezaviněné do výše norem přirozených úbytků zahrnuje přirozený úbytek materiálu objemu nebo hmotnosti. Přirozeným úbytkům nemůže účetní jednotka zabránit. Tyto úbytky jsou účetní jednotkou stanoveny ve vnitřní směrnici norem přirozených úbytků zásob, které se stanovují za určité období, výše norem musí účetní jednotka odůvodnit a musí odpovídat pravým podmínkám. Pokud účetní jednotka při inventarizaci zjistí úbytek materiálu, který nepřekračuje normovanou výši, účetní jednotka účtuje manko rovnou do spotřeby na účet 501 - Spotřeba materiálu. [10]

#### **Manko nezaviněné nad normu přirozených úbytků**

Do mank, která jsou nad normu přirozených úbytku zásob, jsou zařazena manka, která jsou zaviněná, všechna manka na zásobách, kde není normovaný přirozený úbytek. Ostatní manka účetní jednotka bere za provozní náklady a účtují se na stranu MD, konkrétně na účet 547 - Manka a škody. Předpis náhrady manka účetní jednotka musí účtovat jako výnos, který je na straně Dal, konkrétně na účtu 649 - Ostatní výnosy z činnosti souvztažně s účtem 335 - Zaměstnanci. Pokud účetní jednotka žádá náhradu od pojišťovny, účtuje se na stranu Dal, konkrétně na účet 649 - Ostatní výnosy z činnosti souvztažně s 377 - Ostatní krátkodobé pohledávky, účet 377 je zaúčtován na straně MD. [5]

### **3.8.2 Přebytek**

Přebytek nám nastane, pokud je účetní stav menší jak skutečný stav. Přebytek účtujeme jako výnos na Dal, konkrétně na účet 649 - Ostatní výnosy z činnosti souvztažně s přírůstek zásob na MD např. na účet 112 - Materiál na skladě. Účetní jednotce se může stát, že přebytek vznikl kvůli chybnému zaúčtování při vyskladnění, který pak účtujeme na stranu Dal, konkrétně na účet 501 - Spotřeba materiálu nebo 504 - Prodané zboží. [5]

**Tabulka 3.21** - Souhrnný přehled manka a škod - jejich zúčtování a daňové uplatnění

Druh majetku	Zjištění	Zúčtování
Zásoby na skladě	Odpis pro ztrátu hodnoty	547/11x 547/12x 547/13x
Zásoby na skladě	Prodej znehodnocených zásob	544/11x 508/12x 504/13x
Zásoby na skladě	Likvidace zásob	549/12x 549/12x
Zásoby na skladě	Úbytek v rámci norem	501/11x 508/12x 504/13x
Zásoby na skladě	Přebytek	11x/649 12x/508 13x/649
Zásoby na skladě	Manko	547/11x 58x/12x 547/13x
Zásoby na skladě	Přechodná ztráta hodnoty	556/18x
Zásoby na skladě	Obnovení hodnoty	18x/556

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.9 Škody na zásobách

Zmetky jsou výrobky vlastní výroby, nebo také polotovary, které bohužel neodpovídají kvalitativním normám či předepsaným technickým parametrům. Ke zmetkům může docházet buď z technologických příčin, nebo zaviněním obsluhy např. daného stroje. Škody na zásobách mohou být způsobeny buď špatnými nebo chybějícími zkušenostmi daného pracovníka, nepozorností či úmyslem. Pokud účetní jednotka prokáže úmyslné zavinění škod na zásobách zaměstnance, může pak po něm požadovat náhradu.

Může se stát, že je zásoba zlikvidována zničením nebo odvozem na skládku. V tomto případě tato zásoba je daňově neuznatelná, protože při její likvidaci nebylo dosaženo žádného příjmu. Pokud by došlo k prodeji likvidované zásoby, být jen za nepatrnou cenu, jde o prodej materiálu, pak jde o daňově uznatelnou ztrátu. [4, 5]

Škoda v provozní oblasti nebo-li škoda na zásobách, účetní jednotka účtuje v ostatních provozních nákladech na účtu 547 - Manka a škody. Pokud dojde k zavinění určitého zaměstnance k neodstranitelné škodě na zásobách, je zúčtován předpis náhrady škody, konkrétně ve prospěch účtu 649 - Ostatní výnosy z činnosti. Je třeba dbát na to, aby pohledávka za náhradu škody, pokud je předepsána, byla zúčtována dokonce účetního období, kdy účetní jednotce vznikla škoda. V případě, pokud účetní jednotka při uzavírání knih účetních knih není známá částka náhrady, je třeba zaúčtovat výnosy na dohadnou položku.

Pokud je neznámým pachatelem způsobena škoda na zásobách a není hrazena ani pojišťovnou, je na základě potvrzení policie zúčtována na účtu 549 daňově uznatelná.

Dále může dojít k tomu, že je škoda na zásobách způsobena živelnou pohromou. Pokud jsou stanoveny podmínky, je tato škoda též daňově uznatelná, i když jí neuhradí pojišťovna, či z části. V tomto případě účetní jednotka tuto škodu účtuje na účtu 547 - Mimořádné provozní náklady.

U skladovaných zásob je vhodné, aby je účetní jednotka jednotou ročně při jejich inventuře prověřovala a zjišťovala, zda mezi nimi nenachází položky, které jsou poškozené, nepotřebné či z jakýchkoli důvodů pro činnost účetní jednotky nepoužitelné. O těchto zásobách je třeba rozhodnout, zda si je účetní jednotka ponechá nebo zda budou nabídnuty k prodeji. Může být též rozhodnuto o jejich náhradním použití. [1, 5]

### **3.10 Vzorky**

Za vzorky považujeme vlastní výrobky nebo zboží, které účetní jednotka poskytuje bezplatně svému příjemci, nebo-li odběratelovi. Takové vzorky, které jsou poskytnuté k účelům propagace, mohou u příjemce zůstat v majetku dodavatele nebo mohou rovnou přejít do majetku druhé osoby (příjemce). Pokud zůstávají vzorky majetkem dodavatele, jsou u příjemce sledovány v podrozvahové evidenci. [4]

#### **3.10.1 Poskytnutí vzorku na propagačních akcích**

Náklady na ochutnávku či jinou předváděcí akci jsou u dodavatele účtovány rovnou do spotřeby. Pokud je spotřeba zásob prokázána smlouvou nebo výdajovými doklady, případně zprávou o provedení akce, jsou náklady, které jsou spojené s touto akcí, daňově uznatelným nákladem. V zájmu zajištění průkaznější dokumentace je vhodné celý materiál například nafotit nebo zajistit od případných příjemců zápisy z různých ochutnávek.



Vzorek, který je poskytnutý potencionálnímu klientovi k vykonání zkoušky nebo zda odpovídá jeho potřebám. Při tom po celou dobu, od začátku provedení zkoušky až po ukončení zkoušky, zůstává vzorek v majetku dodavatele. Dodavatel, který poskytuje příjemci vzorek, podle smlouvy i případně hradit jeho náklady na vykonání zkoušky. V tomto případě tyto zkoušky jsou daňově uznatelným nákladem.

Bezúplatné poskytnutí vzorku pro předvádění potenciálním zákazníkům u odběratele je provedena zkouška v tuzemsku pro zahraničního zákazníka, nepodléhá úhrada za provedení zkoušek srážkovou daní z příjmu, a to i když by majitel vzorku byl subjekt se sídlem mimo Evropský hospodářský prostor. [4]

Vzorek, který je rozeslán potencionál klientům zdarma, je v tomto případě považováno za dar se všemi důsledky jak pro daň z příjmů, tak i pro daň z přidané hodnoty, až na výjimky. [4]

**Tabulka 3.22 - Poskytnutí vzorků u dodavatele**

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	MD	D
1	Výdejka	Poskytnutí vzorku na ochutnávku	501	112 (132)
2	Výdejka	Poskytnutí vzorku na zkoušku - výroba bez výstupu	501	112 (132)
3	Výdejka	Poskytnutí vzorku na zkoušku - využitelný výstup	543	112 (132)
4	Výdejka	Poskytnutí vzorku do majetku příjemce k výrobě	543	112 (132)
5	Výdejka	Poskytnutí vzorku k propagaci zdarma (dlouhodobě)	501	112 (132)
6	Výdejka	Poskytnutí vzorku na ochutnávku jako dar	543	112 (132)

Zdroj: Vlastní zpracování

**Tabulka 3.23 - Přijetí vzorků u příjemce**

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	MD	D
1	Výdejka	Poskytnutí vzorku na ochutnávku	neúčtuje	neúčtuje
2	Výdejka	Poskytnutí vzorku na zkoušku - výroba bez výstupu	neúčtuje	neúčtuje
3	Výdejka	Poskytnutí vzorku na zkoušku - využitelný výstup	1xx	649
4	Výdejka	Poskytnutí vzorku do majetku příjemce k výrobě	1xx	649
5	Výdejka	Poskytnutí vzorku k propagaci zdarma (dlouhodobě)	1xx	414
6	Výdejka	Poskytnutí vzorku na ochutnávku jako dar	1xx	414

Zdroj: Vlastní zpracování

## 4 Zásoby ve státní příspěvkové organizaci

Informace v kapitole č. 4 jsou čerpány z interních materiálů Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě, pokud není uvedeno jinak.

Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě je příspěvková organizace, která není zapsaná v obchodním rejstříku. Funkci zřizovatele nadřízeného orgánu plní ministerstvo zdravotnictví České republiky. Ředitel příspěvkové organizace je pan RNDr. Petr Hapala. Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě vznikl dne 1. 1. 2003.

Hlavní činnosti Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě

Hlavní činnosti Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě jsou dány Statutem:

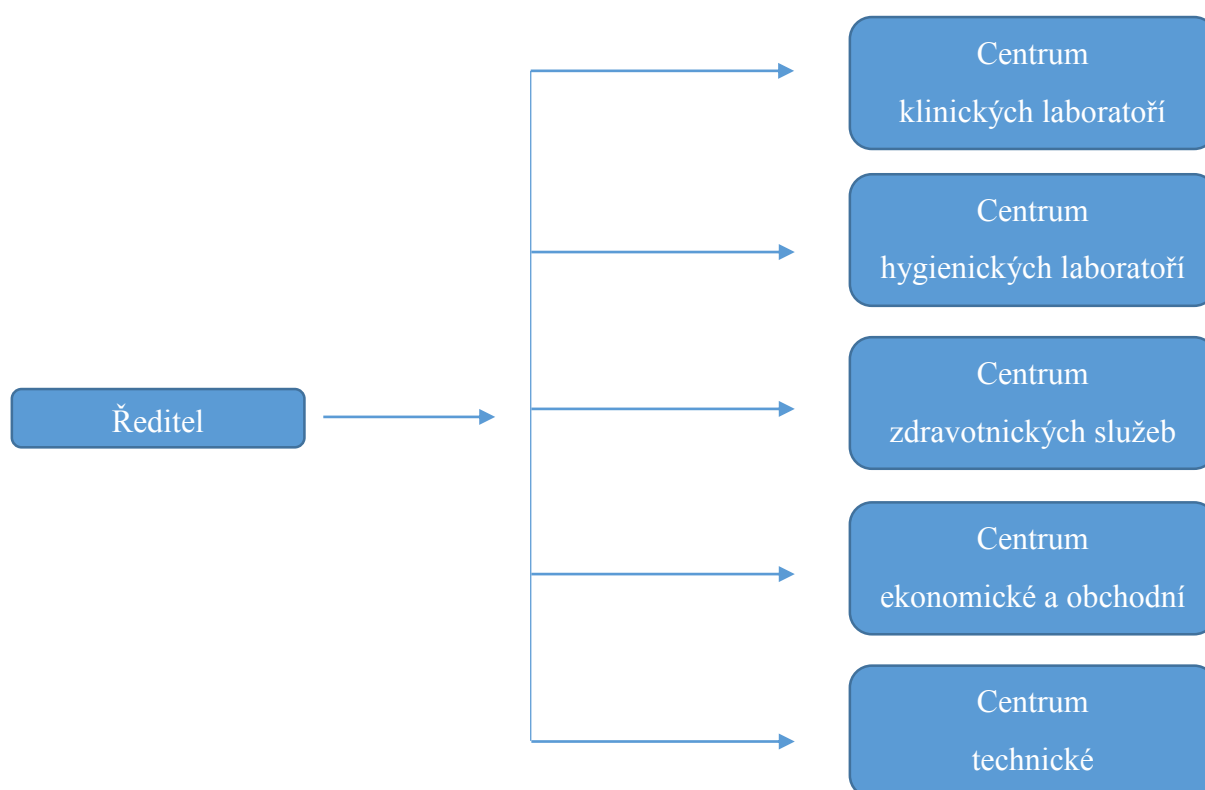
- provádí různá měření a vyšetřování složek životních a pracovních podmínek a výrobků pro různé účely výkonu státního zdravotního dozoru, zejména mikrobiologických, chemických a biologických rozborů potravin, vody, ovzduší, různých předmětů běžného užívání, nebo také provádí různé měření fyzikální škodlivin - hluk, vibrace, prašnost, mikroklimatické podmínky v pracovním a životním prostředí, osvětlení, neionizující záření, prachu a chemických látek,
- vyšetřuje biologický materiál, poskytuje specializovanou diagnostickou nebo ambulantní péči, převážně z oblasti klinické parazitologie, mikrobiologie, imunologie, lékařské zoologie, klinické virologie a alergologie, biochemických, cytogenetických a genotoxikologických laboratorních vyšetření a dále vyšetření na anti - HIV protilátek, kdy vytváří odborné a technické předpoklady pro tuto činnost,
- provádí diagnostiku neinfekčních onemocnění a infekčních onemocnění, zejména v oboru toxikologie, epidemiologie a genetické toxikologie a pracovního lékařství,
- provádí různé hodnocení očkovacích látek, klinické hodnocení účinků léčiv a zdravotnických prostředků,
- provádí pro účely výkonu státního zdravotního dozoru různé biologické expoziční testy,

- sleduje různé ukazatele zdravotního stavu obyvatelstva, dále monitoruje vztahy mezi zdravotním stavem obyvatelstva a faktory životního prostředí, účastní se výzkumu, které je zaměřeno na vztah zdraví a životního prostředí,
- podílí se prostřednictvím zaměstnanců Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě, kteří mohou být pozváni zaměstnanci orgánů ochrany veřejného zdraví,
- poskytuje závodní prohlídky a preventivní péče.

## 4.1 Organizační struktura

Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě se člení na různé centra, které mají svá oddělení. Podle potřeby může ředitel Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě vytvářet nové pracovní skupiny, komise a další nové poradní orgány. Ředitel má přímo podřízeného zástupce ředitele, vedoucí oddělení a vedoucí center. Organizační struktura Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě je znázorněna ve schématu č. 4.1.

**Schéma č. 4.1** - Organizační struktura Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě



Zdroj: Interní materiál - vlastní zpracování

#### 4.1.1 Centrum Klinických laboratoří

Centrum klinických laboratoří je akreditovaným pracovištěm od roku 2006.

Centrum klinických laboratoří provádí tyto služby:

➤ Zdravotnickým zařízením

- vyšetření biologického materiálu v oblasti bakteriologie, mykologie, virologie, parazitologie a lékařské zoologie, alergologie a imunologie, molekulární biologie a genetické toxikologie,
- antibiotické středisko s konzultacemi,
- konzultace a následná interpretace laboratorních výsledků vyšetření,
- mikrobiologická kontrola účinnosti dezinfekce,
- prevence nozokomiálních nákaz.

➤ Lékařům

- vyšetření biologického materiálu v oblasti bakteriologie a mykologie, virologie, parazitologie, lékařské zoologie, alergologie a imunologie, molekulární biologie a genetické toxikologie,
- svoz materiálu,
- elektronická distribuce výsledků,
- konzultace a interpretace laboratorních výsledků vyšetření.

➤ Pacientům

- vyšetření biologického materiálu v oblasti bakteriologie a mykologie, virologie, parazitologie, lékařské zoologie, alergologie a imunologie, molekulární biologie a genetické toxikologie,
- imunologická, alergologická a endokrinologická ambulance,
- odběry krve,
- poradna AIDS/HIV, navíc bezplatné a anonymní testování všech zájemců,
- veterinářům,

- komplexní vyšetření v oblasti bakteriologie a mykologie, virologie a parazitologie a zoologie.

Výkony klinických laboratoří jsou na základě stáních a soukromých lékařů, sanatorií, nemocnic a dalších ne zdravotnických či zdravotnických zařízení.

Výkony hradí převážně zdravotní pojišťovny, pouze malá část úhrad na různé léčebné výkony pochází od samoplátců. Mezi samoplátce můžeme zařadit např. nepojištěné osoby, cizince nebo péče, které nehradí zdravotní pojišťovny. Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě provádí pravidelně různá vyšetření pro cca 760 různých lékařů v Moravskoslezském kraji, Jihomoravském kraji a Zlínském kraji. [19]

#### **4.1.2 Centrum Hygienických laboratoří**

Centrum hygienických laboratoří provádí vyšetřování a měření složek životního a pracovního prostředí, zejména chemického, mikrobiologické a biologické rozborů, měření fyzikálních škodlivin včetně jejich odborného hodnocení.

Centrum hygienických laboratoří provádí tyto služby:

##### **➤ Občanům**

- měření pro kolaudace rodinných domů, odběry a analýzy odpadních vod z domovních čistíren a septiků nebo pitných vod ze studní a vodovodů,
- odběry a analýzy zemin a nakonec konzultace k naměřeným výsledkům.

##### **➤ Firmám**

- analýzy a odběry vod, zemin, písků a odpadů,
- analýzy potravin, krmiv, potravinových doplňků,
- měření fyzikálních faktorů jako je hluk, osvětlení, vibrace, mikroklimatu a elektromagnetického pole,
- měření radonu ve stavbách,
- testování zdravotní nezávadnosti hraček, výrobků pro děti, obalů, kosmetiky, keramiky,
- analýza biologického materiálu, měření svalové a tepelné zátěže, biologické expoziční testy, cytogenická vyšetření,

- konzultace.

➤ Úřadům

- měření pro kolaudace rodinných domů,
- odběry a analýzy pitných a odpadních vod, vod z bazénů a koupališť,
- monitoring kvality ovzduší,
- fyzikální měření, měření prachu a chemických látek,
- odběry a analýzy odpadů, písků a zemin,
- konzultace.

➤ Ekologii

- analýzy všech složek životního prostředí pro geologické a sanační firmy,
- analýzy rizikových prvků, organických látek a základních škodlivin,
- průzkumný monitoring - vody, zeminy, odpady, ovzduší,
- speciální monitoring na skládkách,
- hygienický monitoring,
- konzultace.

➤ Zdravotním zařízením

- testování účinnosti sterilizátorů,
- analýzy destilovaných, hemodialyzačních a odpadních vod,
- analýzy vod z rehabilitačních bazénů,
- kontrola rozvodného systému teplé vody, např. pro stanovení Legionelly apod.
- mikrobiologická kontrola účinnosti dezinfekce,
- měření čistoty medicínálního vzduchu dle lékopisu LEK 15,
- ověření čistoty ovzduší operačních sálů,
- měření a stanovení chemických látek v pracovním ovzduší,

- měření fyzikálních faktorů jako je osvětlení, hluk, mikroklima, vzduchotechnika, vibrace,
- konzultace.

Tyto zakázky pro jednotlivého zákazníky se provádějí zásadně na základě objednávek a výkony jsou účtovány podle platného ceníku Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě. [19]

#### **4.1.3 Centrum zdravotnických služeb**

Centrum Zdravotnických služeb zahrnuje oddělení očkování a cestovní medicíny, která zajišťuje služby za úplatu zákazníkům převážně poradenskou činnost pro cesty hlavně do zahraničí, např. jaké choroby mohou získat obyvatelé v tropických krajinách. Ceny za služby jsou účtovány na základě cen vakcín od dodavatelů.

Dalším oddělením, které centrum zdravotnických služeb poskytuje je oddělení pracovního lékařství, které zajišťuje pro své zákazníky komplexní pracovní lékařskou péči převážně o zaměstnance, kteří pracují ve velmi rizikových pracovištích, poradenskou činnost v oblasti pracovní-lekářské péče pro zaměstnance atd. Ceny jednotlivých služeb jsou účtovány podle ceníku Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě. [19]

#### **4.1.4 Centrum ekonomické a obchodní**

Centrum ekonomické a obchodní má na starost manažersko - ekonomické řízení Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě. Pro svou práci využívá dostupné informační technologie. Sleduje technické, ekonomické a finanční cíle Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě, do kterého zahrnuje úkoly v oblasti personální a sociální práce. Zabývá se personálním a finančním řízením v rámci platné účetní osnovy (druhové členění nákladů a výnosů). Zajišťuje obchodní, propagační a marketingovou činnost Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě. Součástí centra ekonomického a obchodního je externí auditorská pomoc, která pomáhá s finančním vykazováním a nezávislým posouzením finančních operací.

Centrum ekonomické zahrnuje oddělení finanční, oddělení personální a mzdové a oddělení obchodní.

Oddělení finanční ve Zdravotním ústavě se sídlem v Ostravě má na starost cenovou politiku, plánované a výsledné kalkulace a jednotlivé rozpočty. Dále sem patří skladové hospodářství, řízení nákupu a střediskové hospodaření. [19]

Oddělení personální a mzdové má na starost ve Zdravotním ústavě se sídlem v Ostravě řízení lidských zdrojů, personální politika, mzdové účetnictví a vzdělání svých zaměstnanců.

Oddělení obchodní se zaměřuje ve Zdravotním ústavě se sídlem v Ostravě na celé spektrum obchodů nabízených služeb. Navázal s jednotlivými centry úzkou spoluprací vzhledem k náročnosti nabízených služeb. Řídí se etickým kodexem (loajalita obchodníků k firmám). Zajišťuje přímou komunikaci jak s novými zákazníky, tak i se stávajícími. [19]

#### **4.1.5 Centrum technické**

Centrum technické má na starost technické zajištění provozu Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě. Zajišťuje všechny činnosti Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě informačními technologiemi, provozní služby a podporu pro celý Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě. Další součástí centra technického je zajištění dopravní obslužnosti a zásobování. Veškeré tyto činnosti poskytuje centrum sama (v různých případech zprostředkuje externí dodávkou) na vysoké technické a technologické úrovni a to především s ohledem na požadavek na vysokou dostupnost použitých technologií a bezpečnosti.

Centrum technické se člení na oddělení informační a komunikačních technologií, oddělení provozní, oddělení materiálně technické zásobování a oddělení dopravy.

Oddělení informační a komunikačních technologií má na starost správu a údržbu počítačových sítí, dále instaluje, spravuje a udržuje servery, počítačové stanice, tiskárny a další hardware. Ze softwarů provádí údržbu různé informační systémy, serverové aplikace, operační systémy, kancelářské a další odborné aplikace. Oddělení informační a komunikační garantuje ve Zdravotním ústavu se sídlem v Ostravě legální software. Oddělení dále provádí různé analýzy dat, tvorbu prezentace webových stránek a Intranet, vytváří a tiskne různé prezentační materiály.

Oddělení provozní zabezpečuje hospodářskou správu Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě, která zahrnuje strážní zařízení, údržby, podatelny, šicí dílny a úklid.

Oddělení technického zásobování ve Zdravotním ústavě se sídlem v Ostravě zajišťuje hlavně nákup materiálu a služeb pro celý Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě a oddělení dopravy zajišťuje dopravní obslužnost. [19]



## 4.2 Evidence zásob

Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě používá pro evidenci zásob počítačový program, který je šitý přímo na míru Zdravotnímu ústavu se sídlem v Ostravě. Tento program se nazývá EPS (Ekonomicko - provozní systém), který má jak v sobě zabudovaný systém evidenci zásob a skladů, tak i celé účetnictví Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě a je profesionálně propojen. Software v roce 2009 vyvinula společnost Aquasoft s.r.o. a tento software je jeden z nejrozsáhlejších projektů v rezortu zdravotnictví.

Za evidenci zásob zodpovídají pracovníci skladu, kteří jsou povinni zachytiti jejich pohyby (příjem a výdej) a stav na skladových kartách, příjemce a výdejce.

Zdravotní ústav využívá pro evidenci a účtování zásob účetní směrnici číslo V, která řeší evidenci, účtování a oceňování zásob. [16]

Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě své zásoby (např. chemické látky) skladuje v omezených prostorech suterénu hlavní budovy a v garáži mimo hlavní budovu.

Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě pracuje také s použitým materiálem, který dále musí zlikvidovat. Tento odpad je silně nebezpečným materiálem, který musí Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě bezpečně dekontaminovat od nebezpečných virů a bakterií. Ve sklepních prostorech jsou proto vybudovány dva autoklávy, které pod silným tlakem a vysokou teplotou (mnohdy i přes 100 °C) zbavuje odpad od nebezpečných virů a bakterií. Nakládání s nebezpečným materiálem je upraven příkaz ředitele ZÚ Ostrava - Systém odpadového hospodářství Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě. [18]

*Autor doporučuje vylepšit skladové prostory ve Zdravotním ústavu se sídlem v Ostravě, kdy aktuální prostory skladování jsou svými podmínkami nevyhovující, jelikož se nachází ve sklepě nebo v garáži. Materiál, který je umístěn ve sklepních prostorech je problémově přenášeny mezi patry a garáží. Garáž, jako skladovaný prostor, který je sice v objektu Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě, ale může být snadným cílem pro vniknutí nepovolané osoby. Bylo by vhodné vybudovat nové skladové prostory organizace Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě.*

### 4.2.1 Doklady o pohybu zásob

Příjemku vystavuje pověřená osoba ve skladu (skladník), ihned po doručení dodacího listu či faktury sloužící jako dodací list. Současně musí pověřená osoba ve skladu zkontrolovat

množství podle dodacího listu nebo faktury. Zásoby dle příjemky zapíše pověřená osoba ve skladu do skladové evidence (počítačový software EPS), kterou vede až do doby, než bude materiál vydán na základě převodky nebo výdejky. Příjemku vystavuje pověřená osoba ve skladu v jednom vyhotovení, kterou musí doložit k příslušnému dodacímu listu. Na příjemce musí být obsaženy tyto údaje: pořadové číslo, název IČ dodavatele, interní číslo dodavatelské faktury, název materiálu, množství a jméno pověřené osoby ve skladu.

Výdejku vystavuje odebírající útvar v jednom vyhotovení. Na výdejce musí být obsaženy tyto údaje: množství a druh vydávaného materiálu, označení vydávajícího skladu a odebírajícího útvaru, datum výdeje, podpis pověřené osoby ve skladu, podpis přejímajícího, podpis pracovníka, který je oprávněn schvalovat výdej materiálůvých zásob. Podpis přejímajícího pracovníka může být i na dodacím listě nebo faktuře u takových zásob, které jdou do přímé spotřeby. Pokud se jedná o výdej drobného DDHM nad 1 000 Kč za kus, tak DDHM do spotřeby vydává pracovnice ekonomického oddělení. Výdejka slouží dále jako doklad o výdeji materiálůvých zásob ze skladu a zároveň k zaúčtování spotřeby materiálu. Zaúčtování spotřeby materiálu provádí pověřená osoba ve skladu v účetním programu EPS. V určitých případech jsou zásoby dodány rovnou na pracoviště laboratoří, a pak je příjemka vystaven na základě dodacího listu, na kterém odpovědná osoba dle podpisových vzorů stvrdí svým podpisem druh a množství převzatého zboží. [16]

### **4.3 Oceňování a účtování zásob**

Při oceňování a účtování zásob postupuje Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě v souladu s pravidly stanovenými v § 24, 25, 29 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, který je v platném znění a dle Českého účetního standardu č. 707.

Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě může přejít na jiný způsob ocenění a účtování vždy k 1.1. následujícího účetního období.

Zásoby ve Zdravotním ústavě se sídlem v Ostravě jsou rozděleny do těchto skupin:

- Laboratorní materiál, který zahrnuje laboratorní skla, speciální zdravotnický materiál, diagnostika pro klinické laboratoře, chemikálie, plyny, ostatní speciální zdravotnický materiál, obvazový materiál a lékařské nástroje, ostatní neskladované dodávky, vejce a potraviny pro laboratorní účely, zvířata pro laboratorní účely (myši, králíci),

- spotřební materiál, který zahrnuje kancelářský papír a další různé potřeby, ostatní drobný materiál, hygienické a čisticí prostředky a krmivo pro zvířata,
- provozní materiál (údržbářský, krejčovský, elektro, oleje, mazadla, obalový materiál),
- prádlo,
- náhradní díly sloužící k uvedení majetku do původního stavu,
- materiál k výpočetní technice a náplně do tiskáren,
- léky, léčivé přípravky a očkovací látky.

#### **4.3.1 Způsoby účtování zásob**

Pořízení a úbytky zásob Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě vede pole způsobu A i B. Jako o zásobách se neúčtuje v zařízení o materiálu jdoucím přímo do spotřeby (tj. mimo skladovou evidenci). Jde zejména o drobné nákupy v hotovosti (např. krejčovský materiál, údržbářský materiál). Je zde dodrženo pravidlo, že spotřeba materiálu vykázána v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu, tj. nikde neexistují neevidované zásoby materiálu. [16]

##### **Účtování způsobem A**

Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě účtuje způsobem A pořízením zásob přímo z faktur účetním zápisem na MD 112 - Materiál na skladě a na Dal 321 - Dodavatelé. O převzetí na sklad materiálu Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě neúčtuje, programově nelze o příjmech materiálu na sklad účtovat, pouze evidovat příjemky. Porovnání údajů o příjmech do jednotlivých skladů a údajů zúčtovaných z faktur na jednotlivé analytiky účtu 112 - Materiál na skladě, a výdej do spotřeby se kontroluje měsíčně, kterou mají na starost pracovníce účtárny. Případné rozdíly jsou pracovníci dohledány a opraveny.

Zásoby jsou v souladu se zákonem o účetnictví oceňovány pořizovacími cenami, které krom ceny pořízení obsahují nadále i náklady s pořízením souvisejícím, nejčastěji dopravu.

Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě vychází při měsíční zúčtování spotřebovaných zásob ze soupisu skladových výdejků za daný měsíc. Suma vystavených výdejků dle jednotlivých skladů je zúčtována mezi příslušnými analytikami účtu operací na MD 501 - Spotřeba materiálu a Dal 112 - Materiál na skladě. [16]

Analytickou evidenci zásob Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě vede podle jednotlivých druhů na skladových kartách v datových souborech v počítačích. Tato evidence obsahuje označení konkrétního druhu materiálu nebo zásoby, dále obsahují datum pořízení a datum vyskladnění, ocenění a na závěr údaje o množství.

Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě oceňuje pro úbytek zásob ve skladové evidenci zjištěnými cenami váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen a to konkrétně čistící materiál, kancelářský materiál, úklidový materiál, prádlo, náplně do tiskáren, část chemikálií (aceton, líh). Existují ve Zdravotním ústavu se sídlem v Ostravě i takový materiál, který se ihned přijímá a ihned vydává ze skladu do spotřeby. Tento materiál je oceněn v pořizovací ceně a patří zde sklo pro laboratoře, zvířata a vejce pro laboratorní účely, léky a léčivé přípravky, očkovací látky, údržbářský materiál, oleje, mazadla, krmivo pro zvířata. [16]

### **Účtování způsobem B**

V rámci účtování způsobu B účtuje Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě veškeré nákupy během účetního období účtovány přímo do spotřeby ve své pořizovací ceně účetním zápisem na MD 501 - Spotřeba materiál a na Dal 321 - Dodavatelé. Mezi zásoby, které se účtují způsobem B, patří zejména pohonné hmoty, časopisy a reklamní materiál. [16]

*Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě účtuje ve shodě s platnou legislativou.*

*Osobní názor autora ohledně účtováním způsobu B je pro Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě v tomhle rozsahu vhodné, jelikož jakýkoliv příjem pohonných hmot, časopisů a reklamních materiálů jsou ihned spotřebovány. V případě, pokud by vyjmenované zásoby byly účtovány způsobem A, bylo by to pro Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě časově náročné v rámci administrativy.*

*K vnitropodnikové účetní směrnici autor zastává názor, že týkající se účtování a oceňování zásob Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě je napsána dobře, stručná, přehledná co se týče k účtování a evidence jednotlivých vyjmenovaných zásob. V oblasti oceňování zásob se směrnice odkazuje pouze na platnou legislativu, je otázkou, zda je to dostatečné.*

*Směrnice by měla obsahovat osobu zodpovědnou za vypracování této směrnice a také datum, kdy byla směrnice vypracována a pro které účetní období platí. Autor doporučuje pravidelnou aktualizaci.*

#### **4.3.2 Inventarizace zásob**

V rámci závěrečných ročních účetních operací se provádí inventarizace. Pracovníci Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě provedou inventuru nespotřebovaných zásob, kdy po kontrole vyhotoví seznam s potřebnými náležitostmi, mezi které patří jednotlivé názvy zásob, datum, podpisy oprávněných osob, následně jej předají na oddělení operativní evidence a následně finanční účetna proúčtuje skutečný stav materiálu zápisem na MD 112 - Materiál na skladě a na Dal 501 - Spotřeba materiálu.

Pokud při inventarizaci pohonných hmot k 31. prosince se vychází z odhadů nespotřebovaných pohonných hmot v nádržích a průměrné ceny pohonných hmot bez DPH jsou účtované ve faktuře CCS, s.r.o. Praha za měsíc prosinec.

V případě, pokud Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě obdržel na konci účetního období fakturu, ale zásoby jsou na cestě, zúčtovává tyto zásoby na vrub účtu 119 - Materiál na cestě. Nevyfakturované, ale fyzicky přijaté dodávky jsou účtovány ve prospěch účtu 389 - Dohadné účty pasivní.

Zaměstnanci Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě, kteří mají na starost sklady, provádí pro své potřeby inventarizaci každý měsíc. Tyto inventarizace provádí pouze pro svůj záměr, aby se nikdy nestalo, že určité zásoby na sklady budou chybět.

#### **4.3.3 Manka a škody**

Vzhledem k tomu, že Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě používá takové zásoby, u kterých nedocházím k přirozeným úbytkům a technologickým ztrátám vzniklých např. vyschnutím nebo rozprachem, nejsou stanoveny normy ztrát u skladových zásob. Manka a škody jsou účtovány zápisem na MD 547 - Manka a škody a na Dal 112 - Materiál na skladě. Předpis k úhradě hmotně odpovědné osobě nebo-li zaměstnanci je účtován předpisem na MD 335 - Pohledávky za zaměstnanci a na Dal 649 - Ostatní výnosy z činnosti. Přebytek zásob na skladě, který se zjistil při inventarizaci je účtován zápisem na MD 112 - Materiál na skladě a na Dal 649 - Ostatní výnosy z činnosti. [16]

*Inventarizace probíhá v souladu s vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě nemá vypracovanou samostatnou směrnici pro provádění inventarizace, nicméně postupuje při inventarizaci v souladu s výše uvedenou vyhláškou.*

## 4.4 Výběrové řízení na zásoby

Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě musí na jednotlivé druhy zásob vypisovat výběrové řízení. Zadaní u veřejných zakázek se musí řídit zásadami efektivnosti, účelnosti a hospodárnosti. Vedoucí center společně s pověřenými odbornými zaměstnanci musí a jsou povinni vyvíjet součinnost při přípravě a zadávání veřejných zakázek s pracovníkem veřejných zakázek. Předmětem veřejné zakázky nesmí být rozdělen do více zakázek. Pro způsob zadání je rozhodující hlavně výše předpokládána hodnota bez DPH. Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě má orientační představu o této výši lze získat převážně na základě předchozího zadání veřejné zakázky v podobném rozsahu, ze zkušeností, z rozpočtových limitů, projektové dokumentace, kalkulace a z cenového průzkumu. Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě má možnost se obrátit na známé dodavatele, např. od kterých odebíral určitý druh zásoby, a požádat jej o předběžnou cenovou nabídku. Zároveň musí Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě obrátit na více dodavatelů současně (nikoliv pouze na jednoho), aby byla stanovena objektivní výše předpokládané hodnoty veřejné zakázky. Tento způsob se musí řídit pravidly ohledně zásady zákazu diskriminace, transparentnosti a rovného zacházení. Takový to průzkum musí být vždy učiněn písemným záznamem.

Teprve po stanovení předpokládané hodnoty zakázky je schopný Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě schopen zvolit správný způsob pro zadání veřejné zakázky, samotný druh použitého zadávacího řízení se odvíjí často od stanovené předpokládané hodnoty.

Podle výše budoucího závazku, které je bez DPH, se veřejné zakázky člení na zakázky malého rozsahu, podlimitní a nadlimitní zakázky.

Výběrové řízení na zakázky malého rozsahu znamenají pro Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě od 50 000 Kč bez DPH až do 2 000 000 Kč bez DPH u dodávek.

Výběrové řízení na zakázky podlimitní znamenají pro Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě od 2 000 000 Kč bez DPH a nedosáhne finančního limitu pro nadlimitní veřejnou zakázku.

Výběrové řízení na zakázky nadlimitní znamenají pro Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě od 3 686 000 Kč bez DPH u dodávek.

Zadavatel, v našem případě pan ředitel Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě, dává pokyn k přípravě veřejné zakázky. Pokyn k realizaci veřejné zakázky podepisuje navrhovatel, který je vedoucí jednotlivé centra, a schvaluje zadavatel.

Jednotlivé výběrové řízení se zveřejňují do Věstníku veřejných zakázek. Zadávací dokumentaci, pokud zadávací dokumentace je dostupná, uveřejňuje se na profilu zadavatele.

Hodnotící kritéria a kvalifikační předpoklady jsou stanoveny v součinnosti vedoucím jednotlivého centra Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě, odborným zaměstnancem a pracovníkem veřejných zakázek. Základní hodnotícím kritériem je cena.

Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě může bez zbytečného odkladu zrušit zadávací řízení, pokud obdržel pouze jednu nabídku nebo po posouzení nabídek zbyla k hodnocení pouze jedna nabídka. [17]

*Autor doporučuje k výběrovému řízení na zásoby u Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě, aby vítězná nabídka nestála pouze na ceně, která má nejvyšší váhu, ale aby byla srovnána i s dalšími parametry (kvalita, reklamace atd.) na stejné úrovni. Může se stát, že zásoba nižší ceny nemusí mít takové kvalitativní parametry, jako zásoba dražší.*

#### **4.5 Významní dodavatelé a odběratelé**

Mezi významné dodavatelé materiálu patří DYNEX LABORATORIES, s.r.o. nebo VIDIA spol. s r.o., kteří dodávají Zdravotnímu ústavu se sídlem v Ostravě diagnostický materiál. Diagnostický materiál dále dodávají bioMérieux CZ s.r.o., Phadia, s.r.o., OXOID CZ s.r.o., BIO-RAD spol. s r.o.

Dodavatelé, kteří poskytují skla, petriho misky nebo zkumavky jsou MERCI, s.r.o.

Další významní dodavatelé jsou SIAD Czech spol. s r.o., TRIOS, spol. s r. o., Merck spol. s r.o. atd.

Mezi největší odběratelé služeb patří hlavně různé zdravotní pojišťovny (Všeobecná zdravotní pojišťovna, Revírní bratrská pokladna, Česká průmyslová zdravotní pojišťovna, Zdravotní pojišťovna ministerstva vnitra, Vojenská zdravotní pojišťovna České Republiky), krajské hygienické stanice (Krajská hygienická stanice Olomouckého kraje, Krajská hygienická stanice Zlínského kraje, Krajská hygienická stanice kraje Vysočina, Krajská hygienická stanice Moravskoslezského kraje, Krajská hygienická stanice Jihomoravského kraje) a jednotlivé nemocnice (Fakultní nemocnice Ostrava) nebo ArcelorMittal Ostrava a.s.

## 5 Závěr

Podle názoru autora, patří zásoby v podniku mezi nejdůležitější složky majetku. Zásoby jako složka oběžných aktiv mají pro výrobní podnik nesmírný význam, neboť bez nich by takový podnik nemohl fungovat nebo vyrábět, vlastně by ani nemohl existovat. Účetní jednotka musí sledovat jednotlivé dodávky a jejich termíny, přesnou klasifikaci zásob, jednotlivé rozdělení zásob podle vnitropodnikových směrnic, obrátky a řízení zásob ve svých skladech. Dalším úkolem účetní jednotky je zajistit bezpečnou výši zásob ve svých skladech pro fungování celého podniku. Zásoby může buď účetní jednotka nakupovat nebo si je sama vyrábět vlastní činností a je na účetní jednotce, jakou formu zvolí následné ocenění zásob, jak dodržují základní pravidla používané pro různé formy pořízení a vyskladnění zásob. Důležité je, aby si účetní jednotka zvolila správné ocenění zásob vytvořených vlastní činností, a to buď na úrovni přímých nebo části variabilních a fixních nákladů.

Účetní jednotka si musí zvolit správnou metodu účtování, kdy máme dva různé způsoby, a to průběžný způsob A a periodický způsob B. Hlavní rozdíl mezi způsobem A a způsobem B je, že u způsobu A jsou záznamy o nakoupených zásobách a nákladech prodaných zásob na stále aktuální bázi a ulehčuje přípravu účetních výkazů a rozhodování vedoucích osob. U způsobu A může účetní jednotka z účetnictví zjistit aktuální stav zásob na skladě a jejich hodnotu v korunách během účetního období, což u způsobu B nelze tak snadno zjistit. U způsobu B se totiž stav zásob a náklady spojené s jejich prodejem počítají až na konci účetního období, kdy je na základě fyzické inventury provedeno porovnání skutečného stavu se stavem účetním. Vést zásoby způsobem B je vhodné pro malé účetní jednotky, které nepotřebují během účetního období informace o stavu zásob a nedosahují velkých obrátů.

Cílem bakalářské práce bylo zaměřit se na zásoby v příspěvkové organizaci Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě, vysvětlit jednotlivé používané druhy zásob, objasnit jednotlivé různé způsoby ocenění a způsoby účtování.

Autor zjistil, že jednotlivé pořízení zásob ve Zdravotním ústavu se sídlem v Ostravě prochází náročnými nákupy a zdlouhavým procesem výběrových řízení, kde rozhodujícím faktorem je hlavně cena. V porovnání s ostatními společnostmi, nejsou výběrová řízení tak častá, záleží spíše na jednotlivých preferencích řídicích osob ve společnostech.

Autor zjistil, jak Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě účtuje a oceňuje zásoby ve shodě s platnou legislativou. Domnívám se, že zvolený způsob pro danou účetní jednotku je vhodný,



jelikož účetní jednotka se řadí mezi velké jednotky, a během účetního období potřebuje informace o stavu zásob z účetnictví.

## Seznam použité literatury

### a) Publikace

- [1] ELLIOTT, Barry a Jamie ELLIOTT. Financial accounting and reporting. 16th ed. Harlow: Pearson, 2013. ISBN 978-0-273-77817-2.
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Podvojné účetnictví 2002*. Praha: Grada Publishing, 2002. 448 s. ISBN 80-247-0266-5.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 352 s. ISBN 978-80-7478-486-6.
- [4] LOUŠA, František. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 180 s. ISBN 978-80-247-4115-4.
- [5] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: Grada Publishing, 2012. 640 s. ISBN 978-80-247-3637-2.
- [6] MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2013*. Brno: Edika, 2013. 304 s. ISBN 978-80-2660-176-0.
- [7] PROKŮPKOVÁ, Danuše a Zdeněk MORÁVEK. *Příspěvkové organizace 2015*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 292 s. ISBN 978-80-7478-833-8.
- [8] SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace*. Praha: Acha obec účtuje, 2012. 710 s. ISBN 978-80-260-2780-5.
- [9] ŠEBESTÍKOVÁ, Viola a kol. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.
- [10] ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2010*. Znojmo: Tiskárny Havlíčkův Brod, a. s., 2010. 156 s. ISBN 978-80-87237-23-6.

### b) Zákony, vyhlášky, standardy

- [11] Český účetní standard 707 - Zásoby
- [12] vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků
- [13] vyhláškou č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech, ve znění pozdějších předpisů
- [14] vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů
- [15] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

### c) Ostatní zdroje

- [16] Interní materiál Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě - účetní směrnice číslo V
- [17] Interní materiál Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě - příkaz ředitele č. 97/2012
- [18] Interní materiál Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě - příkaz ředitele ZÚ Ostrava - Systém odpadového hospodářství Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě

[19] Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě. Zdravotní ústav se sídlem v Ostravě [online]. [cit. 2016-05-02]. Dostupné z: <http://www.zuova.cz>

## Seznam zkratek

<b>CP</b>	Cena pořízení
<b>ČUS - 706</b>	Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 706 - Opravné položky a vyřazení pohledávek
<b>ČUS - 707</b>	Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 707 - Zásoby
<b>D</b>	Dal
<b>DDHM</b>	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
<b>DPH</b>	Daň z přidané hodnoty
<b>FAP</b>	Faktura přijatá
<b>FAV</b>	Faktura vystavená
<b>FIFO</b>	První do skladu, první ze skladu
<b>ID</b>	Interní doklad
<b>Kč</b>	Koruna česká
<b>LIFO</b>	Poslední do skladu, první ze skladu
<b>MD</b>	Má dati
<b>MMPO</b>	Množství materiálu na skladě na počátku období
<b>MNS</b>	Materiál na skladě v množství
<b>PC</b>	Pořizovací cena
<b>PPD</b>	Příjmový pokladní doklad
<b>PPZNSK</b>	Poslední přírůstek zásob na sklad v Kč
<b>PPZNSM</b>	Poslední přírůstek zásob na sklad v množství
<b>PZZOK</b>	Přírůstek zásob za období v Kč
<b>PZZOM</b>	Přírůstek zásob za období v množství
<b>RPC</b>	Reprodukční pořizovací cena
<b>VAPPe</b>	Vážený aritmetický průměr periodický
<b>VAPPr</b>	Vážený aritmetický průměr proměnlivý
<b>VBÚ</b>	Výpis z bankovního účtu
<b>VN</b>	Vedlejší náklady na pořízení zásob
<b>VPD</b>	Výdajový pokladní doklad
<b>VÚD</b>	Vnitřní účetní doklad
<b>ZNS</b>	Zásoba na skladě v Kč
<b>ZNSKP</b>	Zásoba na skladě v Kč na počátku období
<b>Zoú</b>	Zákon č. 593/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

## Seznam tabulek a schémat

### Tabulky

<b>Tabulka 2.1</b>	Ocenění úbytku zásob pomocí FIFO
<b>Tabulka 2.2</b>	Ocenění úbytku zásob pomocí metody váženého aritmetického průměru proměnlivého
<b>Tabulka 2.3</b>	Ocenění úbytku zásob pomocí metody váženého aritmetického průměru periodického
<b>Tabulka 3.1</b>	Účetní případy pořízení materiálu typu A u plátce DPH
<b>Tabulka 3.2</b>	Účetní případy pořízení materiálu typu A u neplátce DPH
<b>Tabulka 3.3</b>	Účetní případy pořízení materiálu typu A
<b>Tabulka 3.4</b>	Účetní případy pořízení materiálu typu B
<b>Tabulka 3.5</b>	Použití účtu 119 - Materiál na cestě v praxi
<b>Tabulka 3.6</b>	Použití účtu 121 - Nedokončená výroby
<b>Tabulka 3.7</b>	Použití účtu 122 - Polotovary vlastní výroby
<b>Tabulka 3.8</b>	Použití účtu 123 - Výrobky
<b>Tabulka 3.9</b>	Účetní případy pořízení zboží typu A u plátce DPH
<b>Tabulka 3.10</b>	Účetní případy pořízení zboží typu A u neplátce DPH
<b>Tabulka 3.11</b>	Účetní případy pořízení zboží typu A
<b>Tabulka 3.12</b>	Použití účtu 138 - Zboží na cestě v praxi
<b>Tabulka 3.13</b>	Účtování opravných položek k materiálu
<b>Tabulka 3.14</b>	Účtování opravných položek k nedokončené výrobě
<b>Tabulka 3.15</b>	Účtování opravných položek k polotovarům
<b>Tabulka 3.16</b>	Účtování opravných položek k výrobkům
<b>Tabulka 3.17</b>	Účtování opravných položek ke zboží
<b>Tabulka 3.18</b>	Účtování reklamace a přijetí dobropisu. Dodavatel uznal reklamaci
<b>Tabulka 3.19</b>	Účtování reklamace způsobem A a přijetí dobropisu. Dodavatel neuznal reklamaci
<b>Tabulka 3.20</b>	Účtování reklamace způsobem B a přijetí dobropisu. Dodavatel neuznal reklamaci
<b>Tabulka 3.21</b>	Souhrnný přehled manka a škod - jejich zúčtování a daňové uplatnění
<b>Tabulka 3.22</b>	Poskytnutí vzorků u dodavatele
<b>Tabulka 3.23</b>	Přijetí vzorků u příjemce

## **Schémata**

**Schéma č. 2.1**      Znázornění koloběhu oběžného majetku

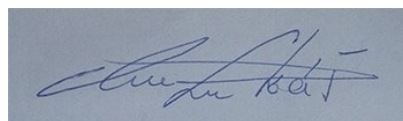
**Schéma č. 4.1**      Organizační struktura Zdravotního ústavu se sídlem v Ostravě

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6. 5. 2016



.....  
Lukáš Chrobáček